

**A FISCALIDADE VERDE**  
**DO PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA À NEUTRALIDADE FISCAL**

---

**Noémia dos Santos Teles**

**Mestrado em Direito – Ciências Jurídico-Económicas**

**Dissertação realizada sob a orientação do Professor Doutor José Neves  
Cruz e coorientação do Professor Dr. José Azevedo dos Santos**

**Julho de 2015**

Aos meus pais, pelo seu incondicional apoio ao longo de todo o meu percurso académico.

Um especial agradecimento ao Professor Doutor José Neves Cruz, meu orientador, e ao Professor Dr. José Azevedo dos Santos, meu coorientador, pela sua primorosa ajuda, disponibilidade e dedicação.

## RESUMO

A defesa do direito ao ambiente, enquanto direito fundamental e tarefa do Estado, convoca instrumentos de Direito Fiscal. É nesse contexto que se enquadra a recente Reforma da Fiscalidade Verde, que teve por objetivo alcançar o triplo dividendo – proteger o ambiente; fomentar o crescimento e o emprego; e contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução de desequilíbrios externos. Com a presente dissertação pretende-se refletir sobre as principais medidas da Reforma da Fiscalidade Verde, tendo sempre presente o princípio da equivalência, o princípio da neutralidade e o neologismo “reciclagem fiscal”.

**PALAVRAS-CHAVE:** direito ao ambiente; fiscalidade verde; princípio da equivalência; princípio da neutralidade; reciclagem fiscal; triplo dividendo.

## ABSTRACT

Tax Law instruments are crucial to the environment protection as a fundamental right and duty of the State. Therefore, the recent Portuguese Green Taxation Reform aimed to obtain the triple dividend – to protect the environment; to promote growth and employment; and to contribute to fiscal responsibility and to reduce external imbalances. The objective of this dissertation is to reflect about the main measures of the Green Taxation Reform, according to the principle of equivalence, the principle of neutrality and the recycling of the revenue.

**KEY WORDS:** environmental right; green taxation; principle of equivalence; principle of neutrality; recycling of the revenue; triple dividend.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art./Arts.	– Artigo/ Artigos
CELE	– Comércio Europeu de Licenças de Emissão
Cfr.	– Conferir
CRP	– Constituição da República Portuguesa
CIEC	– Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo
CIRC	– Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	– Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIV	– Código do Imposto sobre Veículos
CIVA	– Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
D.L.	– Decreto-Lei
EBF	– Estatuto dos Benefícios Fiscais
GNV	– Gás natural veicular
GPL	– Gases de petróleo liquefeito
<i>Ibidem</i>	– No mesmo lugar
ISV	– Imposto sobre Veículos
IUC	– Imposto Único de Circulação
LBA	– Lei de Bases do Ambiente
OCDE	– Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<i>Op. Cit.</i>	– <i>Opere Citato</i> / Obra citada
P./pp.	– Página / Páginas
TFUE	– Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TSU	– Taxa Social Única
<i>Vide</i>	– Veja-se

# ÍNDICE

Introdução .....	6
I. O DIREITO AO AMBIENTE .....	8
1  O conceito de ambiente.....	8
2  A proteção internacional do ambiente .....	8
3  O direito ao ambiente no ordenamento jurídico português .....	11
4  A proteção do ambiente enquanto tarefa do Estado.....	12
II. O DIREITO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE TUTELA DO AMBIENTE .....	15
1  O Direito Fiscal do ambiente .....	15
1.1  Imposto ambiental .....	16
2  Princípios que presidem à tributação ambiental .....	18
2.1  Princípios de Direito Fiscal .....	18
2.1.1  O princípio da equivalência .....	20
2.1.2   O princípio da neutralidade .....	24
2.2  Princípios do Direito do Ambiente .....	26
2.2.1   Princípio do desenvolvimento sustentável .....	26
2.2.2   Princípios da prevenção e (ou) da precaução .....	27
2.2.3   Princípio do poluidor-pagador .....	28
2.2.4  Princípio da responsabilidade .....	29
2.2.5   Princípio da cooperação internacional .....	30
III. A REFORMA DA FISCALIDADE VERDE .....	31
1  Contornos gerais e objetivos da reforma .....	31
2   Alterações no setor da energia e das emissões .....	33
2.1  O artigo 92.º-A do CIEC .....	33

2.2  O alargamento, a todos os setores, das provisões fiscais para reparação de danos ambientais .....	34
2.3  As depreciações dos equipamentos de energia solar e eólica .....	36
3  Alterações no setor dos transportes .....	36
3.1  Incentivos à mobilidade sustentável.....	36
3.1.1  O novo incentivo fiscal ao abate de veículos em fim de vida.....	40
4  Alterações no setor dos resíduos e biodiversidade: a criação de uma contribuição sobre os sacos de plástico leves.....	41
5  Do princípio da neutralidade ao triplo dividendo.....	43
5.1  O triplo dividendo na fiscalidade verde em curso.....	47
Conclusão .....	51
Bibliografia.....	54

## INTRODUÇÃO

Hodiernamente, as questões ambientais marcam o quotidiano dos agentes económicos, dos decisores políticos e dos cidadãos. Os recursos naturais disponíveis são limitados e a sua exploração económica excessiva traz consequências negativas que ameaçam a sustentabilidade ambiental do planeta.

A preocupação ambiental surge então em resultado de uma consciencialização ecológica, ou seja, da perceção da escassez de recursos naturais e da necessidade de tirar partido dos mesmos sem comprometer a subsistência futura. Com efeito, já desde do século passado, que têm surgido diversas iniciativas, de cariz europeu e global, através das quais vários países têm concertado esforços no sentido de promoverem políticas ambientalmente sustentáveis.

De acordo com o n.º2, do art. 66.º da CRP “*todos têm direito a um ambiente de vida humano sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender*”. Assim, o direito ao ambiente é simultaneamente um direito e um dever de todos os cidadãos portugueses. E nesta missão de defesa do direito ao ambiente assumirá um papel relevante a política fiscal do Estado que, nos termos da alínea h), do n.º2, do art. 66.º da CRP, deve assegurar que a mesma “*compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*”.

De facto, o Direito Fiscal tem um papel crucial na internalização das externalidades ambientais negativas, daí que se convoquem instrumentos de Direito Fiscal como forma de prevenção, redução e reparação de danos ambientais. E num contexto em que os tributos têm como objetivo primordial uma finalidade extrafiscal de proteção ambiental, assume especial relevância o princípio da equivalência, que aqui não será encarado na perspetiva tradicional de critério material de igualdade aplicável apenas às taxas e às contribuições (tributos bilaterais), para abranger todo e qualquer tributo ambiental.

Deste estreitamento de relações entre o Direito Fiscal e a proteção ambiental surge ainda a necessidade de convocar princípios do Direito do Ambiente, assumindo especial relevo, os princípios do desenvolvimento sustentável, do poluidor-pagador e da cooperação internacional. Esta conexão entre o Direito Fiscal e a proteção do ambiente permite falar num Direito Fiscal Ambiental, também designado de fiscalidade verde, ecológica ou ambiental.

Em 2014, encetou-se a preparação de uma Reforma da Fiscalidade Verde que “*deverá contribuir para a ecoinovação e a eficiência na utilização de recursos, a redução da dependência energética do exterior e a indução de padrões de produção e de consumo mais*

*sustentáveis, bem como fomentar o empreendedorismo e a criação de emprego, a concretização eficiente de metas e objetivos internacionais e a diversificação das fontes de receita, num contexto de neutralidade do sistema fiscal e de competitividade económica”<sup>1</sup>.*

Até aqui, a fiscalidade verde, ecológica ou ambiental encontrava-se num estado bastante incipiente em Portugal pois, apesar de já existirem algumas disposições de cariz ambiental dispersas pelos diversos diplomas legislativos tributários, e de em 2007 se ter procedido à reforma da tributação automóvel, a verdade é que nunca antes se procedera a uma reforma fiscal ambiental verdadeiramente abrangente. Assim, quando em 2014 se encetou uma Reforma com objetivos tão abrangentes, perspetivou-se uma mudança profunda no paradigma fiscal nacional.

Entretanto, as alterações operadas pela Reforma da Fiscalidade Verde já se encontram em vigor, pelo que importará agora analisá-las de forma cuidada e crítica. Terão estas alterações sido suficientes? Sê-lo-ão algum dia? Permitirão concretizar o leque de objetivos tão ambiciosos, conhecidos por triplo dividendo— proteger o ambiente; fomentar o crescimento e o emprego; e contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução de desequilíbrios externos?

O objetivo do presente trabalho é refletir, criteriosamente, sobre as principais medidas da Reforma da Fiscalidade Verde, tendo sempre presente o princípio da equivalência<sup>2</sup>, o princípio da neutralidade<sup>3</sup> e o neologismo “reciclagem fiscal”.

Assim, numa primeira parte, concentrar-nos-emos na proteção do ambiente enquanto tarefa do Estado e direito ao ambiente como direito/dever fundamental. Na segunda parte abordaremos os instrumentos de tutela ambiental existentes no âmbito do Direito Fiscal. Já no último capítulo refletiremos sobre a Reforma da Fiscalidade Verde.

---

<sup>1</sup> Cfr. Despacho n.º 1962/2014, de 7 de fevereiro.

<sup>2</sup> O princípio da equivalência impõe que o montante do imposto seja estabelecido em função dos benefícios que o Estado proporciona ao contribuinte ou, inversamente, dos custos que o sujeito passivo gera ao Estado. Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pp.260 e ss.

<sup>3</sup> De acordo com o princípio da neutralidade, a interferência do sistema fiscal nas decisões dos agentes económicos deve ser reduzida ao mínimo possível. Cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010, p.158; GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, p.67; e PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios de Direito Fiscal Internacional: do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010, pp.67 e ss.



# **I. O DIREITO AO AMBIENTE**

## **1| O CONCEITO DE AMBIENTE**

Antes de iniciarmos a nossa reflexão em torno da Fiscalidade Verde temos impreterivelmente que fazer uma breve referência ao conceito de “ambiente”. É que o termo “ambiente” assume diversas aceções: se num sentido restrito se limita à natureza propriamente dita, em sentido amplo já abrangerá o conceito de qualidade de vida. Já em sentido normativo, reporta-se a um conjunto de normas relativas ao ambiente nos dois sentidos acima mencionados<sup>4</sup>.

Neste âmbito, é de referir que, em termos jurídicos importa não confundir o Direito do Ambiente enquanto ramo do Direito que regula as questões ambientais (ambiente em sentido normativo), com o direito ao ambiente enquanto direito fundamental dos cidadãos. Na verdade, enquanto conjunto de normas direcionadas à proteção do ambiente, o Direito do Ambiente constitui uma forma de efetivar o direito fundamental ao ambiente.

Podemos então constatar que o conceito de ambiente é uma realidade complexa que transcende vários campos jurídicos. Vamos, no entanto, ater-nos ao desenvolvimento do direito ao ambiente uma vez que o objeto deste trabalho é tão-só a proteção deste através de instrumentos de Direito Fiscal, ou, talvez melhor, de Direito Tributário<sup>5</sup>.

## **2| A PROTEÇÃO INTERNACIONAL DO AMBIENTE**

Antes de abordarmos a fiscalidade do ambiente em Portugal faremos uma breve incursão pela evolução da proteção ambiental a nível internacional.

As preocupações ambientais ganharam expressão na década de 1970, tendo como marco a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em Estocolmo em junho de 1972, na qual se começou a alertar para a necessidade de conciliar o desenvolvimento económico com a proteção do ambiente. Esta Conferência deu origem ao Programa das Nações Unidas para o Ambiente (UNEP)<sup>6</sup> e à Declaração de Estocolmo<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Cfr. LUÍSA NETO, *Direito ao ambiente*, in *Novos direitos – ou novos objectos para o Direito?* Editorial Universidade do Porto, 2010, pp.131-151.

<sup>5</sup> Porque o Direito Tributário é mais abrangente, englobando não só o direito dos impostos, ou seja, o Direito Fiscal, como também as taxas e contribuições.

<sup>6</sup> *United Nations Environment Programme*.

Quatro meses mais tarde, e já a nível europeu, realizou-se a Cimeira de Paris, na qual a Comissão Europeia formulou a sua primeira declaração pública na qual expressou a preocupação pela proteção ambiental, enfatizando a necessidade de criação de uma política comum nesse sentido. Em novembro de 1973 foi aprovado o primeiro Programa de Ação em matéria de ambiente lançado para o período de dois anos e estruturado em três linhas de ação: ações para prevenir e reduzir a poluição; ações de melhoria ambiental; e, ações conjuntas com a OCDE, o Conselho da Europa, a ONU<sup>8/9</sup>.

Dado, assim, o primeiro impulso para a criação de políticas ambientais concertadas, em 1982 ocorreu um novo avanço com a aprovação da Carta Mundial da Natureza, cujo texto veio mais uma vez reforçar a necessidade de promover a cooperação internacional neste campo.

Apesar de todo o caminho trilhado, no espaço europeu a grande mudança em termos jurídicos só ocorreu em 1987, com a entrada em vigor do Ato Único Europeu, que procedeu ao aditamento do Título VII à Parte III do Tratado CEE, fazendo referência expressa à proteção do ambiente<sup>10</sup>. Estabeleceram-se três objetivos de ação: 1) a preservação e melhoria da qualidade ambiental, 2) a contribuição para proteção da saúde humana, 3) e uma utilização racional dos recursos naturais. Assim, a partir deste momento, passou a existir uma base jurídica específica para a ação da Comunidade em matéria ambiental, que deve fundar-se nos princípios da ação preventiva, da reparação na fonte e do poluidor-pagador.

Em 1992 o Rio de Janeiro acolheu a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente e o Desenvolvimento<sup>11</sup>, que constituiu mais um importante desenvolvimento na proteção do ambiente a nível mundial, na medida em que se reafirmaram os princípios defendidos vinte anos antes na Conferência de Estocolmo, pretendendo intensificar a cooperação internacional. Foi nesta Conferência que teve origem a Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas, ratificada por Portugal em 1993<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Apesar de não ter força vinculativa, a Declaração de Estocolmo desempenhou um importante papel no desenvolvimento do direito ao ambiente.

<sup>8</sup> Cfr. Primeiro Programa de Ação (1972-1973), JO C 112, de 20. 12. 1973, pp.8-11, disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1973:112:FULL&from=PT>>, consultado em 22-11-2014.

<sup>9</sup> Desde então já foram lançados mais 6 programas de ação, encontrando-se atualmente a decorrer o Sétimo Programa para o período de 2013 a 2020.

<sup>10</sup> Os arts. 130.º-R, 130.º-S e 130.º-T do Tratado de Roma correspondem aos atuais arts. 191.º, 192.º e 193.º do TFUE, com a redação do Tratado de Lisboa.

<sup>11</sup> Também conhecida por Cimeira da Terra ou Eco 92.

<sup>12</sup> Cfr. DL n.º 20/93, de 21 de junho.

A entrada em vigor do Tratado da União Europeia (Maastricht), em novembro de 1993, constituiu um novo progresso no tratamento jurídico comunitário do ambiente. Elevou-se a matéria ambiental à categoria de política comunitária, ao substituir o vocábulo “ação” por “política” e acrescentou-se um quarto objetivo: a promoção de medidas ambientais internacionais conjuntas. Para além disso, acrescentou-se o princípio de precaução<sup>13</sup> no elenco dos fundamentos da política do ambiente e estabeleceu-se como missão da Comunidade a promoção de “*um crescimento sustentável e não inflacionista que respeite o ambiente*”. No mesmo ano foi lançado o Quinto Programa de Ação<sup>14</sup> onde se fala pela primeira vez em abranger, para além do ambiente, também o desenvolvimento sustentável.

Em 1998 foi assinado o Protocolo de Quioto à Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas, que constitui o primeiro Tratado internacional com o objetivo de combater as alterações climáticas através da redução das emissões de gases com efeito de estufa. O Protocolo de Quioto só entrou em vigor em 2005, tendo sido ratificado por Portugal em 2002<sup>15</sup>.

Com o Tratado de Lisboa, a matéria ambiental passou a estar regulada nos arts. 191.º a 193.º do Título XX da Parte III do TFUE. Com este Tratado reforçou-se a necessidade de promoção de medidas internacionais de proteção ambiental e introduziu-se uma referência expressa à temática das alterações climáticas<sup>16</sup>.

Em 2013, foi aprovado o Sétimo Programa de Ação para o período até 2020, intitulado “Viver bem, dentro dos limites do nosso planeta”<sup>17</sup>. Este Programa definiu nove objetivos prioritários<sup>18</sup> e sublinhou a necessidade de uma melhor aplicação da legislação ambiental da

<sup>13</sup> Sobre o qual nos pronunciaremos adiante. *Vide infra* II./ 2.2.2.

<sup>14</sup> Cfr. Resolução do Conselho relativa a um programa comunitário de política e ação relacionado com o ambiente e o desenvolvimento sustentável (JO C 138 17/05/1993), disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1993:138:FULL&from=PT>>, consultado em 23-11-2014.

<sup>15</sup> Note-se que Portugal já era parte da Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas desde 1993. No entanto esta Convenção limitava-se a estabelecer princípios, não impondo prazos ou metas a cumprir. Contrariamente, o Protocolo de Quioto estabelece metas específicas.

<sup>16</sup> Note-se que em 2002 foi adotado o Sexto programa de Ação para o período 2002-2010, cuja uma áreas de atuação era precisamente as alterações climáticas.

<sup>17</sup> Cfr. Decisão n.º 1386/2013/UE do parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de novembro de 2013.

<sup>18</sup> Nos termos do n.º1, do artigo 2.º da referida Decisão, “*O 7º programa de ação em matéria de ambiente tem os seguintes objetivos prioritários: a) Proteger, conservar e reforçar o capital natural da União; b) Tornar a União uma economia hipocarbónica, eficiente na utilização dos recursos, verde e competitiva; c) Proteger os cidadãos da União contra pressões de carácter ambiental e riscos para a saúde e o bem-estar; d) Maximizar os benefícios da legislação da União relativa ao ambiente melhorando a sua aplicação; e) Melhorar a base de conhecimentos e de dados da política de ambiente da União; f) Assegurar investimentos para a política relativa ao ambiente e ao clima e abordar as externalidades ambientais; g) Melhorar a integração e a coerência das políticas no domínio do ambiente; h) Aumentar a sustentabilidade das cidades da União; i) Melhorar a eficácia da União na resposta aos desafios internacionais em matéria de ambiente e clima*”.

União Europeia, de conhecimentos científicos mais atuais, de investimentos e da integração de aspetos ambientais nas demais políticas.

### 3| O DIREITO AO AMBIENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

O direito ao ambiente está consagrado constitucionalmente no art. 66.º da CRP. É de notar que a nossa Lei Fundamental foi pioneira na consagração do ambiente enquanto direito fundamental<sup>19</sup>, e portanto enquanto direito subjetivo<sup>20</sup>.

Da leitura do art. 66.º ressaltam duas dimensões do direito ao ambiente: uma negativa e outra positiva. Enquanto direito negativo, traduz-se num direito à abstenção por parte do Estado e de terceiros, convertendo-se, de *jure condito*, num verdadeiro direito fundamental análogo aos direitos liberdades e garantias<sup>21</sup>. Já como direito positivo, consubstancia um crédito perante o Estado, pelo que estamos perante um verdadeiro direito subjetivo público que se traduz no direito a exigir uma ação do Estado no sentido de defender o ambiente.

Para além de direito fundamental, a nossa Constituição também consagra o ambiente como objetivo. Efetivamente, a defesa do ambiente é, nos termos do art. 9.º, alínea e) da CRP uma tarefa fundamental do Estado. Assim, o Estado português deve prosseguir políticas ecologicamente autossustentadas que permitam a efetivação da sustentabilidade ambiental<sup>22</sup>. E no quadro desse desenvolvimento sustentável deve, conforme estatui a alínea h), do n.º2, do art. 66.º da CRP, “*assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida*”.

Em termos de legislação ordinária, o principal documento normativo sobre o ambiente é a LBA, recentemente revista pela Lei n.º 19/2014, de 14 de abril, em revogação da pioneira Lei n.º 11/87, de 7 de abril<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Tal deve-se ao facto da CRP ser posterior à Conferência de Estocolmo da ONU sobre a proteção do ambiente humano (1972). É que, embora a Declaração de Estocolmo não tenha força vinculativa forneceu motivação filosófica e jurídica à elaboração do direito ao ambiente.

<sup>20</sup> Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO, *O direito ao ambiente como direito subjectivo*, in *Estudos sobre direitos fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p.188.

<sup>21</sup> Neste sentido J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional ambiental português: tentativa de compreensão de 30 anos das gerações ambientais no Direito Constitucional português*, Temas de Integração, n.º 21, Almedina, Coimbra, 2006, pp.27 e 28.

<sup>22</sup> Neste sentido, J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

<sup>23</sup> Na alínea e), do n.º2 do art. 17.º está consagrada a fiscalidade do ambiente como um dos instrumentos ao serviço da política ambiental. Note-se que já a anterior LBA (Lei n.º 11/87, de 7 de abril), nos seus artigos 24º, n.º1/c) e 27º, n.º1/r), preconizava o Direito Fiscal como instrumento de proteção do ambiente.

#### 4| A PROTEÇÃO DO AMBIENTE ENQUANTO TAREFA DO ESTADO

Como vimos, a proteção ambiental é uma tarefa fundamental dos Estados, constituindo por isso uma forma de intervenção do Estado na Economia<sup>24</sup>.

Segundo MUSGRAVE<sup>25</sup>, a intervenção estadual deve ser orientada na prossecução de três funções: 1) função afetação; 2) função redistribuição; 3) função estabilização<sup>26</sup>. A proteção ambiental enquadra-se na função afetação, sendo sobre esta que nos debruçaremos de seguida.

A função afetação tem por principal objetivo a correção das falhas de mercado no fornecimento de bens públicos<sup>27</sup> e na correção de externalidades negativas, tendo em vista um aumento de eficiência na utilização dos recursos.

O ambiente não consubstancia um bem a ser produzido ou um serviço a ser prestado. No entanto, a sua proteção é, conforme vimos, uma das tarefas do Estado, pelo que assume aqui especial importância a temática das externalidades.

As externalidades são efeitos laterais das atividades económicas, isto é, efeitos que afetam terceiros alheios à atividade em causa, que assumem as características dos bens públicos – não-rivalidade<sup>28</sup>, não-exclusão<sup>29</sup> e não-rejeitabilidade<sup>30</sup> – na medida em que beneficiam ou afetam todas as pessoas do espaço onde se desenvolve a atividade causadora de benefícios ou prejuízos, sendo que esses terceiros não podem rejeitar tais efeitos.

As externalidades podem ser positivas<sup>31</sup> ou negativas, sendo sobre as últimas que nos debruçaremos de seguida. Com efeito, as externalidades negativas resultam de atividades privadas causadoras de prejuízos externos que não são debitados ao seu agente causador. Ora,

<sup>24</sup> A necessidade de intervenção dos Estados na Economia é o objeto de estudo da disciplina da Public Choice, na qual as Ciências Jurídicas e Económicas estão em interseção. Sobre os argumentos a favor da intervenção do Estado vide JOSÉ NEVES CRUZ, *Economia e Política – Uma Abordagem Dialética da Escolha Pública*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pp.15-31; JOÃO FERREIRA DO AMARAL, *Política Económica: metodologia, concepções e instrumentos de actuação*, Edições Cosmos, Lisboa, 1996, pp.41-76; e FERNANDO ARAÚJO, *Introdução à Economia*, Almedina, Coimbra, 2006, pp.54-60.

<sup>25</sup> R. MUSGRAVE, *The Theory of Public Finance*, 1959, McGraw-Hill, New York, Apud JOSÉ NEVES CRUZ, *Op. Cit.*, p.342.

<sup>26</sup> Sobre as funções redistribuição e estabilização, vide JOSÉ NEVES CRUZ, *Op. Cit.*, pp.53-84.

<sup>27</sup> Os bens públicos são bens que, devido às suas características de não rivalidade, não exclusão e não rejeitabilidade não podem ser fornecidos nas normais condições de funcionamento de mercado, tendo por isso o Estado que prover os mesmos.

<sup>28</sup> A característica da não rivalidade consiste no facto de os bens públicos serem imediatamente disponibilizados para todos os indivíduos na mesma quantidade, o que leva a que o consumo de um bem público por indivíduo não diminua a quantidade disponível para os outros indivíduos.

<sup>29</sup> A característica da não exclusão traduz-se na impossibilidade de vedar o acesso aos bens públicos

<sup>30</sup> A característica da não rejeitabilidade, significa que o consumo dos bens públicos não pode ser rejeitado.

<sup>31</sup> Quando uma atividade gera benefícios a terceiros, que não são creditados ao agente causador, estamos perante externalidades positivas.

nesta medida, constituem uma falha de mercado<sup>32</sup>, pois tais prejuízos reflexos que originam danos, neste caso, ambientais, não encontram expressão no preço de mercado estipulado<sup>33</sup>. Ora, sendo as externalidades negativas falhas de mercado, para recuperar a eficiência perdida<sup>34</sup> tem que se proceder à sua correção/ internalização, e é aqui que a fiscalidade verde deve assumir importância suprema.

Mas para descortinarmos a utilidade de uma reforma fiscal ambiental é necessário fazer uma brevíssima incursão pela teoria económica da correção das externalidades ambientais negativas, na qual se destacam dois contributos: a solução intervencionista de ARTHUR PIGOU e a teoria não intervencionista proposta por RONALD COASE.

Em 1920, ARTHUR PIGOU propôs a tributação corretiva como forma de internalização das externalidades negativas. Segundo este autor, a aplicação de tributos de valor equivalente aos danos ambientais causados, permitiria adequar os níveis de produção de externalidades a um nível socialmente eficiente, corrigindo-se a falha de mercado e recuperando a eficiência perdida<sup>35</sup>.

Contrariamente, para RONALD COASE as externalidades podiam ser corrigidas pelo próprio mercado desde que se conhecessem os detentores do direito de apropriação do bem<sup>36</sup>. Contudo, o Teorema de Coase é de difícil aplicação prática<sup>37</sup>.

---

<sup>32</sup> Segundo PAUL SAMUELSON e WILLIAM D. NORDHAUS, uma falha de mercado é “*uma imperfeição num sistema de preços que impede uma aplicação eficiente dos recursos*”, *Economia*, 18ª Edição, Editora McGraw-Hill, 2005, p.741

<sup>33</sup> O preço de mercado do bem ou serviço causador de externalidades resulta da ponderação dos custos e benefícios privados, excluindo custos e benefícios sociais marginais. A este propósito MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO refere o seguinte: “*Sendo transferências “a preço zero”, o preço final dos produtos não as reflecte, e por isso não pesam nas decisões de produção ou consumo, apesar de representarem verdadeiros custos ou benefícios sociais decorrentes da utilização privada dos recursos comuns.*”, in *O princípio do poluidor-pagador: Pedra Angular da Política Comunitária do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p.33.

<sup>34</sup> Segundo VILFREDO PARETO, quando não é possível melhorar a situação de um agente económico sem piorar a situação dos demais estamos numa situação de eficiência. Assim, quando são alocados demasiados recursos a uma atividade causadora de prejuízos que não são debitados ao seu agente causador, estamos perante uma ineficiência do ponto de vista de Pareto.

<sup>35</sup> Note-se que, a ideia de que os custos externos da poluição deviam ser suportados pelo sujeito que lhe deu origem, viria mais tarde viria a ser designado por princípio do poluidor pagador, adotado pela OCDE em 1972. Segundo MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO, no princípio do poluidor pagador, “*os poluidores são chamados a suportar o custo dos recursos ambientais que utilizam, de forma a que eles sejam geridos e utilizados parcimoniosamente*”, vide *O princípio do poluidor pagador (...)*, *Op. Cit.*, p.42.

<sup>36</sup> Desta forma, a intervenção do Estado limitar-se-ia à definição dos detentores do direito de propriedade, para que os sujeitos afetados pela externalidade pudessem exigir uma indemnização ao infrator. R. COASE parte do exemplo de um médico cuja capacidade de trabalho é afetada pelo barulho da maquinaria de uma pastelaria vizinha. Esse ruído era uma externalidade negativa que prejudicava o médico mas ao impedir o ruído iriam prejudicar-se a pastelaria. Assim, R. COASE entendia que se poderiam minimizar os danos de ambas as partes desde que se definissem os direitos legais de cada um, tornando possível uma negociação. A este propósito vide R. COASE, *The Problem of Social Cost*, in *Journal of Law and Economics*, Vol. III, 1960, pp.1-44, p.2, disponível em <[http://www.jstor.org/stable/724810?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/724810?seq=1#page_scan_tab_contents)>, consultado em 14-03-

Assim, no que toca à correção das externalidades ambientais negativas, perfilhamos a solução intervencionista. Aliás, é precisamente com base nos ideais da tributação corretiva inicialmente propugnados por PIGOU que o Direito Fiscal é atualmente utilizado como instrumento da tutela ambiental, não restando, neste campo, espaço para o Teorema da Coase.

Posto isto, facilmente constatamos que a teoria de PIGOU constitui um importante contributo teórico na conformação do sistema fiscal enquanto meio de prevenção, redução e reparação de danos. De facto, no Direito Fiscal a tese pigouviana corporiza-se no princípio da equivalência, que desenvolveremos neste trabalho.

Ora, a recente Reforma da Fiscalidade Verde consistiu precisamente na aplicação de tributos corretivos, tendo em vista corrigir externalidades ambientais negativas. Assim, é com base nos ideais da tributação corretiva que o Direito Fiscal é atualmente utilizado como instrumento de tutela ambiental, conforme impõe a já referida alínea h), do n.º 2, do art. 66.º da CRP.

---

2015; e *The Federal Communications Commission in Journal of Law and Economics*, Vol. II, 1959, pp. 26-27, disponível em <<http://old.ccer.edu.cn/download/7874-1.pdf>>, consultado em 14-03-2015.

<sup>37</sup> Desde logo a solução de COASE pode suscitar o problema do free-riding, ou seja, que ninguém queira assumir diligências no sentido de resolver o problema. Na mesma lógica, surge o problema dos custos de transação, suportados pelas partes no processo de negociação pois, tais custos podem ser de tal modo elevados que ultrapassem as vantagens da negociação. Por outro lado, é comum existirem assimetrias de informação entre as partes, levando a que a negociação não seja justa e equitativa. Acresce que, muitas vezes os efeitos das externalidades negativas só se repercutem nas gerações futuras, impossibilitando a negociação no momento do ato que gera os efeitos externos. Para mais desenvolvimentos sobre a aplicação do Teorema de Coase e respetivas críticas, vide JOSÉ NEVES CRUZ, *Op. Cit.*, pp.41-43.

## II. O DIREITO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE TUTELA DO AMBIENTE

### 1| O DIREITO FISCAL DO AMBIENTE

Cada vez mais as questões ambientais são uma preocupação das sociedades modernas, sendo transversais a todas as decisões políticas e económicas. Assim sendo, as relações entre o Direito Fiscal e o ambiente têm-se vindo a estreitar ao longo das últimas décadas e assumem hoje suprema importância. Com efeito, a própria CRP e a LBA preveem a integração da defesa ambiental na política fiscal, preconizando a criação de um Direito Fiscal do Ambiente.

Mas antes de entrarmos no cerne da questão, convém salientar que, segundo a doutrina<sup>38</sup>, existem três grandes categorias de instrumentos de proteção do ambiente ao serviço do Estado: 1) meios diretos de conformação de comportamentos<sup>39</sup>; 2) meios de direção de comportamentos através do planeamento<sup>40</sup>; e 3) meios indiretos de conformação de comportamentos, sendo nesta última categoria que se enquadra o Direito Fiscal do Ambiente

A utilização do Direito Fiscal ao serviço da proteção ambiental não é, de todo, simplista, podendo assumir diversas modalidades, normalmente agrupadas em quatro grandes grupos: adoção de tributos ambientais; introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes; a criação de benefícios fiscais; e a reestruturação de todo o sistema fiscal<sup>41</sup>.

A primeira opção normalmente apontada é a criação de tributos ambientais, incluindo-se aqui, não só os impostos mas também as taxas<sup>42</sup>.

No que respeita à introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes, WINFRIED KLUTH refere-se a “*tributos con finalidad ambiental accesoría*”, cuja

<sup>38</sup> Cfr. LUÍS ORTEGA ALVAREZ (dir), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pp.121 e ss.; e FERNANDO REIS CONDESSO, *Direito do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2001, pp.532 e ss.

<sup>39</sup> Enquadram-se aqui atos de Direito Administrativo.

<sup>40</sup> Estão em causa meios de ordenamento do território tutelados pelo Direito do Urbanismo.

<sup>41</sup> Neste sentido CLÁUDIA DIAS SOARES, *A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental...também em Portugal*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 64, N.ºs 1/2, 2004, pp.459-496, p.470; e MARIA EDUARDA AZEVEDO, *A Fiscalidade Ambiental*, Lusíada, Política Internacional e Segurança, n.º 4, 2010, pp.99-126, p.116, disponível em <[http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/1003/1/LPIS\\_n4\\_4.pdf](http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/1003/1/LPIS_n4_4.pdf)>, consultado em 20-12-2014.

<sup>42</sup> A este propósito não podemos de deixar de frisar que, conceptualmente, seria mais correto falar em Direito Tributário do Ambiente, em vez de Direito Fiscal do ambiente. Isto precisamente porque os tributos não se reduzem aos impostos, que são o objeto do Direito Fiscal. Ainda assim, seguiremos a terminologia tradicionalmente adotada – Direito Fiscal do Ambiente.



finalidade principal é a obtenção de receitas e não a proteção ambiental, por oposição aos “tributos con finalidad ambiental principal”<sup>43</sup>. Já CASALTA NABAIS refere-se, a este propósito, a “agravamentos ecológicos de impostos”<sup>44</sup>.

A terceira modalidade consiste na introdução de benefícios fiscais destinados à promoção de um desenvolvimento ambiental sustentável.

Por último, e no limite, existe ainda a possibilidade de reestruturar todo o sistema fiscal segundo critérios orientados para uma missão ecológica.

Todas as formas de utilização do Direito Fiscal como instrumento de proteção do ambiente entram no domínio do direito económico fiscal, isto é, no “conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais com o principal objetivo de obter finalidades extrafiscais”<sup>45</sup>. Estamos a falar de instrumentos que formalmente integram o Direito Fiscal, mas que têm finalidades extrafiscais, neste caso concreto, a proteção ambiental.

## 1.1| IMPOSTO AMBIENTAL

No âmbito do Direito Fiscal do Ambiente é imperativo falar da figura do imposto ambiental ou ecológico. Mas antes de entrar no conceito de imposto ambiental é inevitável abordar o conceito de imposto *stricto sensu*.

Assim, segundo a definição adotada pela generalidade da doutrina<sup>46</sup> e pela jurisprudência<sup>47</sup>, o imposto é composto por três elementos: objetivo, subjetivo e teleológico/finalista.

Objetivamente o imposto constitui uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa.

Já subjetivamente caracteriza-se por ser devido a entidades que exerçam funções públicas por detentores de capacidade contributiva.

---

<sup>43</sup> Cfr. *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 93, 1997, pp.47-62, p.50.

<sup>44</sup> Cfr. *O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p.652.

<sup>45</sup> Cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Op. Cit., p.425.

<sup>46</sup> Neste sentido, TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p.258; e CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, Op. Cit., pp.11-19.

<sup>47</sup> Cfr. Acórdão N.º 11/83, 48/84, 141/85, 76/88, 322/89, 26/92 do Tribunal Constitucional e Acórdão n.º 446/98 do Supremo Tribunal Administrativo.

Por fim, em termos teleológicos, o imposto assume finalidades fiscais e extrafiscais mas nunca tem caráter sancionatório. As finalidades fiscais mereceram consagração constitucional expressa no n.º 1 do art. 103.º da CRP<sup>48</sup>. Já as finalidades extrafiscais dos impostos não têm uma expressão tão evidente no texto constitucional, não obstante ser possível elencar alguns afloramentos dessa extrafiscalidade, como é o caso da já referida alínea h), do n.º 2 do art. 66.º, e também do n.º 4 do art. 104.<sup>49</sup>. Ora, daqui decorre que o sistema fiscal é um dos instrumentos de prossecução das tarefas do Estado, concretamente a proteção do ambiente, admitindo assim a figura do imposto ambiental ou ecológico.

Referindo-nos ao imposto ecológico, cumpre dizer que não existe uma definição unanimemente aceite, sendo este passível de várias aceções. Segundo CLÁUDIA DIAS SOARES, o imposto ambiental é *“aquele gravame que se aplica a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a atividades que geram um impacto ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de proteção ou de recuperação do equilíbrio ecológico”*<sup>50</sup>. Ora, segundo este raciocínio, com o qual concordamos, a classificação de um tributo como ambiental está intrinsecamente ligada à sua finalidade, não tendo qualquer relevância o seu facto gerador. Pelo contrário, a definição utilizada pela Comissão Europeia baseia-se na base de tributação e não na finalidade ambiental do tributo pois considera o imposto ambiental aquele cuja base tributável tem efeitos negativos sobre o ambiente<sup>51</sup>.

Neste quadro ganha relevo a distinção entre impostos ambientais em sentido próprio e em sentido impróprio. Os primeiros visam promover uma alteração dos comportamentos dos contribuintes. Servem o propósito da prevenção do dano ambiental na medida em que incentivam à mudança de atitude em ordem à beneficiação do ambiente. Assim, prosseguem verdadeiramente uma finalidade extrafiscal.

---

<sup>48</sup> “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”.

<sup>49</sup> “A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social”.

<sup>50</sup> Cfr. CLÁUDIA DIAS SOARES, *A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental...também em Portugal*, Op. Cit., p.471.

<sup>51</sup> “One likely feature for a levy to be considered as environmental would be that the taxable base of the levy has a clear negative effect on the environment”, *Environmental Taxes and Charges in the Single Market*, p.4, disponível em <<http://aei.pitt.edu/4785/1/4785.pdf>>, consultado em 25-03-2015.

Por sua vez, os segundos visam essencialmente a captação de receitas que se destinam a cobrir os custos da política ambiental. No fundo são tão “ambientais” como qualquer outro imposto com finalidades fiscais, daí que sejam apelidados de impostos ambientais impróprios.

Retomando as já abordadas quatro modalidades de utilização do Direito Fiscal como instrumento de proteção do ambiente, podemos agora concluir que os impostos ambientais em sentido próprio se integram na criação de impostos ambientais, e os impostos ambientais em sentido improprio se prendem com a introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes.

As duas espécies de impostos ambientais são fundamentais para a política ambiental porque é efetivamente necessário agir sobre os comportamentos nefastos ao ambiente de forma a prevenir danos futuros, mas não se poderá prescindir da finalidade recaudatória dos impostos.

Em termos de evolução, podemos falar essencialmente em três etapas de desenvolvimento do Direito Fiscal do Ambiente em Portugal.

Nos anos 60 e 70 predominou a adoção de impostos ambientais em sentido impróprio. Já nas décadas de 80 e 90 passaram a introduzir-se impostos com finalidades extrafiscais, isto é, impostos ambientais em sentido próprio. Na década de 90, a reforma da tributação ambiental começa a ganhar ênfase, tendo-se tornado na via preferencial de tratamento da questão ambiental<sup>52</sup>. Assim, até ao final da década de 90, a tributação ambiental encontrava-se num estado muito incipiente no nosso país e só na reforma fiscal de 1999 se começou a discutir a fiscalidade do ambiente.

## **2| PRINCÍPIOS QUE PRESIDEM À TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL**

### **2.1| PRINCÍPIOS DE DIREITO FISCAL**

Os princípios de direito são as traves mestras de qualquer ordenamento jurídico, conferindo-lhe unidade e lógica<sup>53</sup>. Assim, os princípios devem constituir a base justificativa das normas jurídicas<sup>54/55</sup>.

---

<sup>52</sup> Por influência das instituições comunitárias, que começaram a defender a reestruturação do sistema fiscal em ordem à proteção ambiental.

<sup>53</sup> Como escreveu JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, os princípios são “*grandes orientações da ordem positiva, que a percorrem e vivificam*”. Acrescenta o mesmo autor que “*a ordem jurídica não é um amontoado*

A CRP constitui a primeira das fontes das normas fiscais pelo que o sistema fiscal português é baseado nos princípios consagrados na chamada “constituição fiscal”<sup>56</sup>.

Existem três princípios constitucionais basilares da tributação: legalidade, segurança jurídica e igualdade. O princípio da legalidade fiscal comporta três vertentes: premência de lei<sup>57</sup>, reserva absoluta de lei formal<sup>58</sup> e tipicidade fechada<sup>59/60</sup>.

O princípio da segurança jurídica está, desde logo, implícito no princípio do Estado de Direito democrático consagrado no art. 2.º da CRP. Em termos fiscais tem dois vetores: a não retroatividade da lei fiscal e a proteção da confiança dos cidadãos<sup>61</sup>.

Centremo-nos no princípio da igualdade fiscal, que tem especial importância no enquadramento deste trabalho. O princípio da igualdade fiscal decorre do princípio geral de igualdade previsto no art. 13.º da CRP pelo que o Direito Fiscal se deve basear na aplicação do mesmo critério de tributação a todos os contribuintes, de forma a conseguir uma igualdade material. Neste sentido, para obter a uniformidade de tratamento, deve existir igualdade horizontal, ou seja, os indivíduos nas mesmas condições devem pagar os mesmos impostos, e também igualdade vertical, isto é, os indivíduos com condições diferentes devem ser tributados de forma diferente. Assim, exige-se igualdade ou diferença nas situações a tratar e no tratamento que lhes é dispensado pelo que numa primeira análise haverá um juízo de

---

*casual de elementos, é iluminada por grandes coordenadas que lhe dão o travejamento básico*”. Cfr. *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13ª Edição Refundida, Almedina, Coimbra, 2008, p.419.

<sup>54</sup> Como bem refere PAULA ROSADO PEREIRA, “Uma norma responde à questão “o quê”, ao passo que um princípio responde à questão “porquê””. Cfr. *Op. Cit.*, p.41.

<sup>55</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a caracterização dos princípios de direito vide J.J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, p.1146 e ss.

<sup>56</sup> Segundo CASALTA NABAIS “não há menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela chamada “constituição fiscal”, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de *quem*, de *como* e de *quando* pode tributar, quer do *que* (é que) e do *quanto* tributar, estabelecendo, assim, toda uma teia de limites à tributação – de caráter formal, os primeiros, e de caráter material, os segundos.”, in *Direito Fiscal, Op. Cit.*, p.123.

<sup>57</sup> Segundo esta dimensão só a lei pode fundamentar a criação de impostos. Encontra expressão no nº 2 do art. 103.º da CRP, nos termos do qual “os impostos são criados por lei”.

<sup>58</sup> Nos termos da alínea i), do nº1 do art. 165.º da CRP existe reserva absoluta de lei formal da Assembleia da República.

<sup>59</sup> É o chamado princípio da tipicidade fechada, que se traduz na regra do “*nullum tributum sine legem*” (não há tributo sem lei).

<sup>60</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre o princípio da legalidade vide ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp.429-474; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal Op. Cit.*, pp.133 e ss. e *O dever fundamental de pagar impostos (...) Op. Cit.*, pp.394 e ss.; e FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, pp.131 e ss.

<sup>61</sup> Para maiores desenvolvimentos vide CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal, Op. Cit.*, pp.144 e ss. e FREITAS PEREIRA, *Ibidem*, pp.138 e ss.

comparação de situações e, consoante o seu resultado proceder-se-á ao seu tratamento idêntico ou distinto.

O problema central do princípio da igualdade é a seleção do critério que servirá de base ao juízo de comparação das pessoas e situações a tributar. Atualmente, tanto a doutrina como a jurisprudência, centram-se no critério da capacidade contributiva<sup>62</sup>, segundo o qual a tributação deve ocorrer na medida em que os contribuintes tiverem capacidade para pagar os impostos<sup>63</sup>. Contudo, esta não é a única expressão possível do princípio da igualdade. De facto, não podemos olvidar que nem todos os tributos públicos são de cariz unilateral<sup>64</sup>, existindo também tributos de teor comutativo, que visam compensar custos ou proporcionar benefícios. Ora, neste último caso, o princípio da capacidade contributiva não é aplicável, sendo que o critério material de igualdade adequado será o princípio da equivalência, que visa que o montante do imposto seja estabelecido em função dos benefícios que o Estado proporciona ao contribuinte ou, inversamente, dos custos que o sujeito passivo gera ao Estado.

### **2.1.1| O PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA**

Como vimos, o princípio da equivalência constitui um dos afloramentos do princípio da igualdade fiscal tradicionalmente apontado como o critério material de igualdade dos tributos comutativos, ou seja, as taxas e as contribuições. Contudo, com a evolução do sistema tributário houve necessidade de densificar o conteúdo do princípio da equivalência tendo-se reconhecido a sua crucial importância na estruturação dos tributos com finalidades ambientais.

---

<sup>62</sup> Note-se que, anteriormente, a solução reconduzia-se à proibição do arbítrio que atribuía ao legislador uma grande margem de liberdade na escolha do critério adequado para cada situação, cabendo aos tribunais o controlo das escolhas manifestamente injustas. No entanto, esta doutrina atribuía uma liberdade excessiva ao legislador e não permitia identificar um único critério de legitimação material do sistema tributário, razões pelas quais o Tribunal Constitucional se foi afastando progressivamente desta doutrina, passando a centrar-se no princípio da capacidade contributiva.

<sup>63</sup> Daí que normalmente se associe a capacidade contributiva a taxas progressivas, ou seja, taxas que aumentam à medida que aumenta a matéria coletável.

<sup>64</sup> Nos impostos unilaterais não existe uma troca direta entre o Estado e o contribuinte, ou seja, este último paga os impostos de acordo com a sua capacidade financeira ou patrimonial, sem receber uma contrapartida por parte do Estado. Neste sentido, CASALTA NABAIS concebe o pagamento de impostos como um dever fundamental de cidadania sendo que se contribui para a despesa pública na medida da sua capacidade, vindo os benefícios em que foi aplicada a despesa pública, a aproveitar a todos os contribuintes indistintamente. Cfr. *O dever fundamental de pagar impostos (...)*, *Op. Cit.*, pp.440 e ss.

Efetivamente, existe uma íntima ligação entre as doutrinas da tributação corretiva e o princípio da equivalência, cujos campos essenciais de aplicação são o ambiente e a saúde<sup>65</sup>. No quadro da economia basta, aliás, pensar na já referida tese defendida por PIGOU na década de 1920, que propôs a tributação como forma de correção das externalidades<sup>66</sup>. Do ponto de vista económico, a tributação corretiva é uma forma de garantir a sustentabilidade económica. Já do ponto de vista jurídico é um meio de garantir a igualdade fiscal, na medida em que o princípio da equivalência exige que os contribuintes sejam tributados em função do malefício causado pela externalidade negativa. Pelo exposto, vemos que a tributação corretiva auxilia na definição dos contornos essenciais do princípio da equivalência.

Ora, o princípio da equivalência exige que o montante do tributo se adeque ao custo ou ao benefício aproximado das prestações que visam compensar, isto é, implica a adequação dos tributos ao custo que o sujeito passivo gera à administração ou então ao benefício que a administração proporciona ao sujeito passivo. Assim, subjacente a este princípio está a ideia de troca, de equilíbrio entre o tributo e os custos ou benefícios inerentes ao mesmo.

É pertinente esclarecer que este princípio padece de alguma imprecisão ao nível da terminologia e conceito, nem sempre se tornando clara a sua relação com as noções de custos e benefícios. De facto, alguns autores associam o princípio da equivalência apenas à compensação dos benefícios proporcionados, excluindo a cobertura de custos. Neste sentido, GLÓRIA TEIXEIRA e JOÃO FÉLIX NOGUEIRA contrapõem o critério da cobertura de custos ao critério da equivalência ou do “ganho privado”<sup>67</sup>, limitando o princípio da equivalência à compensação de benefícios. Contrariamente, outros autores, como CARLOS LOBO<sup>68</sup> e SÉRGIO VASQUES<sup>69</sup>, defendem um conceito amplo de equivalência, abrangendo tanto a compensação de custos como de benefícios.

Esta última posição afigura-se-nos ser a mais assertiva no quadro da tributação ambiental pois o princípio da equivalência e o princípio do benefício não se confundem, sendo o último apenas uma das vertentes do primeiro, não se justificando a exclusão da

---

<sup>65</sup> Nos termos do art. 2.º do CIEC “*Os impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária*”.

<sup>66</sup> Vide *supra*, I./4.

<sup>67</sup> Cfr. GLÓRIA TEIXEIRA e JOÃO FÉLIX NOGUEIRA, *Breve anotação sobre o conceito de taxa*, in RFDUP, 2005, pp.167-171.

<sup>68</sup> Cfr. CARLOS LOBO, *Reflexões sobre a (Necessária) Equivalência Económica das Taxas*, in *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. I., Coimbra, 2006, pp.409-451.

<sup>69</sup> Cfr. SÉRGIO VASQUES, *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008, p.340.

compensação dos custos como vertente do princípio da equivalência. E também neste sentido vai a própria jurisprudência constitucional que associa simultaneamente a equivalência ao custo e ao benefício<sup>70</sup>.

Já no que toca à legislação, importa referir que o princípio da equivalência encontra consagração expressa, tanto na vertente do custo como na do benefício, no D.L. n.º 178/2006, de 5 de setembro, que consagra o Regime Geral da Gestão de Resíduos<sup>71</sup> e na Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprovou o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais<sup>72</sup>.

Pelo exposto, concluímos que não há dúvidas de que o princípio da equivalência deve ser aceite enquanto compensação de benefícios e, também, enquanto cobertura de custos.

Delimitado o conteúdo do princípio da equivalência, resta-nos esclarecer que, para além de ser critério material de igualdade, este princípio tem também uma dimensão de eficiência, que se concretiza na melhor afetação dos recursos públicos às necessidades a prover pelo Estado. Em termos jurídicos, a dimensão mais relevante do princípio da equivalência será a da igualdade mas tal não significa que a perspetiva da eficiência seja irrelevante para o Direito<sup>73</sup>, até porque o princípio da equivalência “nasceu” da ciência económica enquanto critério de eficiência, só sendo mais tarde encarado como um reflexo do princípio da igualdade fiscal<sup>74</sup>. Com efeito, é este imperativo de eficiência económica que obriga à correção de externalidades negativas e, consequentemente à compatibilização da política fiscal com o desenvolvimento económico e a proteção do ambiente e qualidade de vida<sup>75</sup>. Assim, na conformação dos tributos corretivos, bem como análise da sua conformidade com a CRP, deve ser tido em conta o princípio da equivalência em ambas as óticas – a da igualdade e a da eficiência<sup>76</sup>.

<sup>70</sup> Neste sentido vide o Acórdão n.º 115/02, de 12 de março.

<sup>71</sup> Nos termos do art. 10.º do DL “*O regime económico e financeiro das actividades de gestão de resíduos visa a compensação tendencial dos custos sociais e ambientais que o produtor gera à comunidade ou dos benefícios que a comunidade lhe faculta, de acordo com um princípio geral de equivalência*”.

<sup>72</sup> Nos termos do n.º 2, do art. 4.º da Lei, “*O valor das taxas das autarquias locais é fixado de acordo com o princípio da proporcionalidade e não deve ultrapassar o custo da actividade pública local ou o benefício auferido pelo particular*”.

<sup>73</sup> Nos termos das alíneas c) e f), do art. 81.º da CRP, a eficiência é uma das incumbências prioritárias do Estado português pelo que o critério de eficiência não extravasa completamente a dimensão jurídica do princípio da equivalência.

<sup>74</sup> A este propósito CLÁUDIA DIAS SOARES refere que “*O princípio do poluidor pagador que foi na sua origem um critério de eficiência económica, pode ser considerado como um reflexo da dimensão fundamental do clássico princípio da igualdade perante os encargos públicos (...)*”. Cfr. *O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001. p.376.

<sup>75</sup> Cfr. Art. 66.º, n.º2, alínea h) da CRP.

<sup>76</sup> Como bem referem PAULO DE PITTA E CUNHA, XAVIER DE BASTO E ANTÓNIO LOBO XAVIER, a equivalência jurídica e a equivalência económica situam-se em planos de análises distintos, sendo que a primeira

Uma vez definidos os contornos gerais do princípio da equivalência, vejamos como se estruturam os tributos em conformidade com o mesmo. Ora, a adequação da estrutura interna dos tributos ao princípio da equivalência implica a definição de bases de incidência objetivas e subjetivas estreitas ou fragmentadas e de uma base tributável específica.

A base de incidência objetiva dos tributos corretivos deve ser estreita ou fragmentada, de maneira a que o montante de tributo a pagar pelo sujeito passivo seja adequado aos custos que este provoca ou aos benefícios de que aproveita. É em obediência ao princípio da equivalência que existe necessidade de diferenciar os níveis de tributação dos diferentes combustíveis consoante o seu impacto ambiental, para que se consiga adequar o montante de imposto a pagar ao custo ambiental gerado pelo consumo de cada combustível. O facto de a base de incidência objetiva ser estreita ou fragmentada, leva a que a base de incidência subjetiva também tenha de o ser, por forma a que os sujeitos passivos onerados sejam efetivamente aqueles que provocam custos ou aproveitam dos benefícios que o tributo ambiental visa compensar. No entanto, esta fragmentação das bases de incidência tem limites, só podendo ocorrer sob a reserva do praticável. Isto porque existe um ponto a partir do qual passa a existir um conflito entre o princípio da equivalência e a praticabilidade, pelo que a fragmentação deixa de ser viável *“pela complexidade que traz, pela incoerência que gera e pelas dificuldades administrativas e controlo que produz”*<sup>77</sup>. Com efeito, não pode haver um número ilimitado de tributos de forma a diferenciar, com total pormenor, os custos provocados ou os benefícios aproveitados por cada sujeito passivo, mas devem existir, na reserva do possível, vários tributos ou um único tributo com várias taxas, assentes em bases de incidência estreitas.

Por sua vez, só uma base tributável específica exprime os custos e benefícios que são inerentes. Assim, a base tributável deve ser *ad rem*<sup>78</sup>, ou seja, deve corresponder exclusivamente à administração. De facto, é irrelevante, para efeitos deste princípio, a esfera do contribuinte, ou seja, o seu rendimento, consumo ou património. Estas diferenciações na esfera do contribuinte são totalmente alheias ao escopo da compensação de custos e benefícios.

Para além disso, o montante dos tributos deve ser próximo do valor do custo ou benefício a compensar, não o devendo ultrapassar significativamente. Assim, o princípio da

---

releva na delimitação conceitual dos tributos e a segunda na sua legitimação material. Cfr. *“Os conceitos de Taxa e Imposto a propósito de Licenças Municipais”* in Revista FISCO, n.º 51/52, p.3 e ss, p.6.

<sup>77</sup> Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Op. Cit., p.262.

<sup>78</sup> As taxas ad valorem são o oposto das taxas ad rem.



equivalência também contém uma projeção do princípio da proporcionalidade, constitucionalmente tutelado.

## 2.1.2 | O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE

Para além dos princípios constitucionais enunciados, na conformação do Direito Fiscal português devem ainda ter-se em consideração os princípios de Direito Fiscal Internacional. Ora, o princípio da neutralidade, que assume especial relevo no Direito Fiscal do Ambiente, é precisamente um dos princípios estruturais<sup>79</sup> do Direito Fiscal Internacional pelo que deve ser observado nas normas fiscais internas<sup>80</sup>.

De acordo com o princípio da neutralidade, o sistema fiscal deve interferir o mínimo possível nas decisões dos agentes económicos. É que a tributação tem repercussões na economia, podendo afetar as variáveis económicas relacionadas com as bases de incidência dos tributos<sup>81</sup>.

Para analisar as perdas de bem estar associadas aos tributos, a ciência económica, sempre muito importante nesta área de estudo, fala em “carga excedentária”<sup>82</sup>, em “efeito rendimento” e em “efeito substituição”<sup>83</sup>. Efetivamente, se um tributo interferir nas escolhas

---

<sup>79</sup> Os princípios de Direito Fiscal Internacional dividem-se em dois grandes grupos: estruturais e operativos, sendo os primeiros os mais importantes na estruturação do ordenamento jurídico-fiscal. Sobre este assunto *vide* PAULA ROSADO PEREIRA, *Op. Cit.*, pp.50 e ss.

<sup>80</sup> Para mais desenvolvimentos sobre os restantes princípios de direito Fiscal Internacional (equidade, não discriminação, transparência, simplicidade e eficiência) *vide* GLÓRIA TEIXEIRA, *Op. Cit.*, pp.65 e ss; e PAULA ROSADO PEREIRA, *Ibidem*, pp.54 e ss.

<sup>81</sup> Por exemplo, a propósito da escolha do local de investimento por parte de um investidor estrangeiro que “a tributação é vista como fonte de distorções ao fluxo mais eficiente de capitais, podendo fazer com que os investimentos sejam canalizados para Estados onde a carga fiscal é menor, em detrimento daqueles onde os investimentos seriam mais necessários ou mais eficientes em termos económicos”. Cfr. PAULA ROSADO PEREIRA, *Ibidem*, p.68. No mesmo sentido FERNANDO ARAÚJO refere que “os indivíduos e as empresas moldam muitas das suas iniciativas (de poupança, de investimento, de endividamento, de assunção de riscos, de compra e venda, de antecipação ou aditamento de ganhos de mais-valias, de distribuição de dividendos, de admissão ou despedimento de trabalhadores, de constituição de estruturas empresariais ou de recurso ao mercado, até acatamento do quadro normativo ou de «passagem à clandestinidade») em função de resultados tributários e não em função da maximização do bem-estar”. Cfr. *Op. Cit.*, p.522.

<sup>82</sup> Para mais desenvolvimentos *vide* ANTÓNIO PINTO BARBOSA, *Economia Pública*, McGraw-Hill, 1997, pp.63 e ss.

<sup>83</sup> Os efeitos dos tributos na economia são de dois tipos: rendimento (income effect) e substituição (substitution effect). O efeito rendimento prende-se com o facto de a tributação diminuir o rendimento disponível do sujeito passivo. Por si só, este efeito não provoca uma distorção económica, porém, esta alteração pode levar o contribuinte a proceder a uma substituição (a título exemplificativo, no caso dos impostos sobre o consumo, tal efeito traduzir-se-ia, na substituição do bem tributado por outro). A este propósito *vide* JOSÉ CRUZ, *Op. Cit.*, p.141, e FREITAS PEREIRA, p.67. Sobre dos efeitos substituição e rendimento no contexto de uma reforma fiscal (no Reino Unido) *vide* *Report of a Committee chaired by Professor J. Meade, The Structure and Reform of*

individuais dos contribuintes, originando alterações de comportamento diz-se que tal tributo não é neutro porque gera uma distorção económica.

O reconhecimento e desenvolvimento do princípio da neutralidade enquanto tal, deve-se ao Direito Europeu<sup>84</sup>. Ainda assim, internamente, é possível retirar o princípio da neutralidade da alínea f) do artigo 81.º da CRP que incumbe prioritariamente ao Estado “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados”.

Note-se que o que aqui está patente não é uma neutralidade absoluta<sup>85/86</sup>. Aliás, como já tivemos a oportunidade de referir, os tributos ambientais prosseguem finalidades extrafiscais de proteção do ambiente. Assim, tais tributos ambientais surgem como uma forma de penalização ou beneficiação de comportamentos dos agentes económicos por forma a concretizarem as finalidades extrafiscais que lhes estão inerentes. Pelo exposto, o que o princípio da neutralidade enseja, é que as distorções provocadas pelo Direito Fiscal nas decisões dos agentes económicos sejam reduzidas ao mínimo possível.

Mais adiante neste trabalho voltaremos a este tema, questionando se o que é referido na Reforma da Fiscalidade Verde como neutralidade fiscal se funde com o que aqui explanámos sobre o princípio da neutralidade. De todo o modo, adiantamos desde já que entendemos que não e, em sede apropriada, refletiremos e justificaremos esta questão.

---

*Direct Taxation*, The Institute of Fiscal Studies, George Allen & Unwin, London, 1978, pp.8 e ss., disponível em <<http://www.ifs.org.uk/docs/meade.pdf>>, consultado em 28-03-2014.

<sup>84</sup> Vide, por exemplo, a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, cujo Considerando 7 diz que “o sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial”.

<sup>85</sup> Como frisa claramente CASALTA NABAIS, a neutralidade “nada tem a ver com a velha neutralidade fiscal das finanças liberais do s. XIX, com base na qual estava excluída toda e qualquer atribuição de objectivos ou finalidades extrafiscais aos impostos e normas fiscais.”.

<sup>86</sup> Cfr. RAMON J. JEFFERY encara a neutralidade absoluta como um ideal inatingível, defendendo um conceito de neutralidade relativa. Cfr. *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, 6ª Edição, Kluwer Law International, 1968, pp.4-9.

## 2.2| PRINCÍPIOS DO DIREITO DO AMBIENTE

Sendo a tributação ambiental um instrumento de prevenção do direito ao ambiente, é imperativo que, para além dos princípios de Direito Fiscal, se reja por princípios de Direito do Ambiente, nomeadamente os princípios do desenvolvimento sustentável, da prevenção, da precaução, do poluidor-pagador e da responsabilização e da cooperação.

### 2.2.1 | PRINCÍPIO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O princípio do desenvolvimento sustentável nasceu com a Declaração de Estocolmo (1972) onde se frisou a necessidade de conciliar o desenvolvimento económico com a preservação do meio ambiente. Recebeu acolhimento constitucional expresso nos arts. 9.º e 66.º, n.º2 da nossa Lei Fundamental e, mais recentemente, na alínea a) do art. 3.º da nova LBA.

De acordo com VASCO PEREIRA DA SILVA este princípio impõe uma “*fundamentação ecológica das decisões de desenvolvimento económico*”<sup>87</sup>, representando um critério de ponderação dos benefícios e malefícios dessas decisões, tendo em conta as limitações ecológicas do planeta, de forma a não comprometer os recursos disponíveis para as gerações futuras. Este princípio está associado ao princípio da responsabilidade intra e intergeracional, que obriga à utilização dos recursos de forma racional e equilibrada, a fim de garantir a sua preservação, não só no presente como para as gerações futuras.

CARLA AMADO GOMES nega a natureza principiológica do desenvolvimento sustentável considerando que se circunscreve a uma aplicação casuística fundamentada por considerações de oportunidade política<sup>88</sup>. No entanto, não podemos concordar com esta posição, pois embora o seu conteúdo seja algo difuso é um verdadeiro princípio dotado de proteção constitucional. Aliás, como refere GOMES CANOTILHO, os princípios constitucionais são, por natureza, demarcados por um elevado grau de abstração,

---

<sup>87</sup> Cfr. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Verde Cor de Direito: Lições de Direito do ambiente*, Almedina, Coimbra, 2002, p.73.

<sup>88</sup> “*Por um lado a deriva formulativa de alguns alegados princípios de Direito do Ambiente — como o desenvolvimento sustentado, ou a precaução — retira-lhes a natureza principiológica, quer circunscrevendo-os a uma aplicação casuística (nos termos de disposições concretas), quer remetendo-os a “sound bites” ao sabor de considerações de oportunidade política. Por outro lado, o carácter ético de certas máximas despe-as de significado jurídico*”, in *Princípios jurídicos ambientais e protecção da floresta: considerações assumidamente vagas*, CEDOUA, n.º17, Ano IX, 2006, p.8, disponível em <<http://hdl.handle.net/10316.2/8687>>, consultado em 20-01-2015.

precisamente para serem facilmente aplicáveis aos casos concretos e não é por isso que deixam de ter natureza principiológica.

### 2.2.2 | PRINCÍPIOS DA PREVENÇÃO E (OU) DA PRECAUÇÃO

Desenvolveremos os princípios da prevenção e da precaução em conjunto devido à sua intrínseca ligação.

Nos termos da alínea c) do art. 3.º da LBA, os princípios da prevenção e da precaução “*obrigam à adoção de medidas antecipatórias com o objetivo de obviar ou minorar, prioritariamente na fonte, os impactes adversos no ambiente, com origem natural ou humana, tanto em face de perigos imediatos e concretos como em face de riscos futuros e incertos, da mesma maneira como podem estabelecer, em caso de incerteza científica, que o ónus da prova recaia sobre a parte que alegue a ausência de perigos ou riscos*”. Desde logo importa salientar que a nova LBA inovou face à lei revogada ao consagrar expressamente o princípio da precaução<sup>89</sup>. É que, durante muito tempo, discutiu-se na doutrina portuguesa a autonomia do princípio da precaução relativamente ao princípio da prevenção.

De acordo com GOMES CANOTILHO e COLAÇO ANTUNES, o princípio da precaução leva a proteção do ambiente mais além, aplicando-se a situações de perigo e/ou incerteza<sup>90/91</sup>. Assim, em caso de dúvida relativamente ao nexo de causalidade entre uma atividade e os danos ambientais deverá ser dado um benefício da dúvida ao ambiente, decidindo-se a favor deste em detrimento da atividade potencialmente perigosa. Neste sentido pode dizer-se que o princípio da precaução funciona como uma espécie de princípio “*in dubio pro ambiente*”. Nesta lógica, o princípio da precaução protege mais amplamente o ambiente porque exige uma tutela antecipada em relação ao princípio da prevenção, que apenas opera quando as consequências já estão certas e determinadas.

---

<sup>89</sup> Note-se, no entanto, que já existiam referências legais ao princípio da precaução em diplomas anteriores à nova LBA – a Lei da Água (Lei nº 58/2005, de 29 de dezembro) e o Regime Jurídico da Conservação da Natureza e da Biodiversidade (aprovado pelo DL 142/2008, de 24 de julho).

<sup>90</sup> Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO (coord.), “*Introdução ao Direito do Ambiente*”, Universidade Aberta, Lisboa, 1998, pp.44 e ss.

<sup>91</sup> Cfr. COLAÇO ANTUNES, *Direito Público do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2008.

Já VASCO PEREIRA DA SILVA defende uma noção ampla de princípio da prevenção, na qual se inclui a ideia precaução<sup>92</sup> e CARLA AMADO GOMES nega a natureza principiológica à precaução<sup>93</sup>.

Posto isto, é nosso entendimento que é inegável a proximidade entre estes dois princípios e, não obstante ser o escopo da nova LBA separá-los, a verdade é que ao consagrá-los na mesma alínea, a diferença entre ambos não se torna clara. De qualquer forma, mais importante do que teorizar dois princípios distintos é perceber e interiorizar o efeito prático pretendido, ou seja, a proteção do ambiente face a todos os perigos, quer presentes quer futuros, sejam eles de origem natural ou humana.

### 2.2.3 | PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

O princípio do poluidor-pagador foi reconhecido pela Recomendação da OCDE de 26 de maio de 1972<sup>94</sup> e obteve consagração legal – expressa no TFUE – com o Ato Único Europeu<sup>95</sup>.

Este princípio tem origem na já referida teoria económica da internalização de externalidades negativas, de acordo com a qual os poluidores devem ser responsabilizados pela compensação dos prejuízos que resultam da atividade poluente para toda a comunidade. A Recomendação do Conselho de 3 de março de 1975 definiu o poluidor como “*aquele que degrada direta ou indiretamente o ambiente ou cria condições que levam a essa degradação*”<sup>96</sup>. A este propósito, MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO distingue entre poluidor direto e indireto, sendo o primeiro aquele que polui através da sua atividade, e

<sup>92</sup> Cfr. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Op. Cit.* pp.65 e ss.

<sup>93</sup> Utiliza os mesmos fundamentos já descritos supra para o princípio do desenvolvimento sustentável.

<sup>94</sup> “*O poluidor deve suportar as despesas das medidas decididas pelas autoridades públicas para assegurarem um ambiente num estado aceitável. Por outras palavras, os custos destas medidas devem-se reflectir no custo dos bens e serviços que causam poluição seja na produção, seja no consumo. Tais medidas não devem ser acompanhadas por subsídios que criariam distorções significativas no comércio internacional e no investimento*” in Recommendation of the Council on Guiding Principles Concerning the International Economic Aspects of Environmental Policies”, disponível em <<http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=4&InstrumentPID=255&Lang=en&Book=False>>, consultado em 20-01-2015.

<sup>95</sup> Cfr. n.º 2 do art. 191.º do TFUE.

<sup>96</sup> Cfr. Recomendação 75/436/Euratom, CECA, CEE, disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31975H0436>>, consultado em 21-01-2015.

o segundo aquele que beneficia da atividade poluente ou que cria certas condições para que a atividade se produza<sup>97</sup>.

É importante frisar que o princípio do poluidor-pagador não se confunde com o princípio da responsabilidade civil por danos ambientais. Enquanto o primeiro visa a precaução, prevenção e redistribuição dos custos de poluição, o segundo está vocacionado para a reparação dos danos causados às vítimas<sup>98</sup>. Assim, constamos que o princípio do poluidor-pagador transcende a simples reparação dos danos causados, impondo-se ao poluidor os custos das medidas públicas de reposição da qualidade do ambiente perdida.

Tem consagração expressa na alínea d) do art. 3.º da LBA e está implícito na alínea h), do n.º 2 do art. 66º da CRP. Em ligação direta com o princípio ambiental do poluidor-pagador está o, também já referido e objeto central deste trabalho, princípio da equivalência<sup>99</sup>.

Não podemos deixar de referir que a nova LBA introduziu, na alínea e) do art. 3.º, o princípio do utilizador-pagador “*que obriga o utente de serviços públicos a suportar os custos da utilização dos recursos, assim como da recuperação proporcional dos custos associados à sua disponibilização, visando a respetiva utilização racional*”. No fundo trata-se de um complemento ao princípio do poluidor-pagador sendo que este se aplica ao produtor e o princípio do utilizador-pagador incide sobre o consumidor<sup>100</sup>.

## 2.2.4| PRINCÍPIO DA RESPONSABILIDADE

O princípio da responsabilidade está previsto na alínea f), do art. 3.º da LBA e no DL n.º 147/2008, de 29 de julho<sup>101</sup>. De acordo com este princípio, todos<sup>102</sup> aqueles que causem danos ambientais devem ser responsabilizados, tendo em vista a sua restauração. Assim, em íntima ligação com o princípio da responsabilidade está o princípio da recuperação, previsto na alínea g) do art. 3.º da LBA, segundo o qual o causador do dano fica obrigado a reverter a situação ao estado em que se encontrava anteriormente.

<sup>97</sup> Cfr. MARIA ALEXANDRA DE SOUSA ARAGÃO, *O princípio do poluidor pagador (...)*, pp.140-142.

<sup>98</sup> Neste sentido, JJ. GOMES CANOTILHO (coord.), *Op. Cit.*, p.51.

<sup>99</sup> Cfr. *supra* II/ 2.1.1.

<sup>100</sup> Note-se, no entanto que, na prática, não é assim tão simples pois quem suporta efetivamente custo ambiental – produtor ou consumidor – depende da relação entre as elasticidades preço da oferta e da procura, tendo em conta a potencialidade de repercutir a tributação.

<sup>101</sup> Este DL aprovou o regime jurídico da responsabilidade por danos ambientais através da transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva n.º 2004/35/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro.

<sup>102</sup> O regime de responsabilização abrange tanto pessoas coletivas como singulares.

## 2.2.5 | PRINCÍPIO DA COOPERAÇÃO INTERNACIONAL

Por último, não podemos deixar de fazer referência ao princípio da cooperação internacional. Como já tivemos a oportunidade de esclarecer, em matéria ambiental, a cooperação ambiental assume especial importância<sup>103</sup>. Com efeito, ao ratificar a Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas, Portugal assumiu o compromisso de cooperar com os outros Estados signatários, em ordem a promover a melhoria da qualidade ambiental. Assim, na alínea b) do art. 4.º da LBA prevê-se como princípio das políticas ambientais internas, a cooperação internacional “que obriga à procura de soluções concertadas com outros países e organizações internacionais no sentido da promoção do ambiente e do desenvolvimento sustentável”.

Todos os princípios enunciados representam uma concretização da tarefa fundamental do Estado (art. 9º d) e e) da CRP) e, nessa medida têm uma dupla dimensão: positiva, porque devem nortear a tomada de decisões; e negativa, pois funcionam como limites à atuação da Administração, uma vez que os seus atos que desrespeitem estes princípios serão inválidos. Simultaneamente, são corolários da dimensão objetiva do direito ao ambiente, consagrado no art. 66º da CRP.

Em suma, os princípios ambientais são cruciais no âmbito do Direito Fiscal do Ambiente e devem constituir o *leitmotiv* das medidas de fiscalidade verde adotadas pelo Estado português.

---

<sup>103</sup> Cfr. *supra*, I./2.

### III. A REFORMA DA FISCALIDADE VERDE

#### 1| CONTORNOS GERAIS E OBJETIVOS DA REFORMA

Visando a “*revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e para-fiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais*”, por Despacho do Ministro do Ambiente, Ordenamento do Território e Energia e do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais<sup>104</sup>, procedeu-se à nomeação da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde.

À Comissão nomeada coube propor as alterações necessárias à redefinição das bases normativas da tributação ambiental e energética e à revisão de outras questões conexas ao direito ambiental.

Assim, foram propostas 59 alterações em sete áreas de atuação: água, biodiversidade, energia e emissões, florestas, transportes, resíduos e urbanismo e planeamento do território.

A reforma foi aprovada a 5 de dezembro de 2014 e no dia 31 do mesmo mês foi publicada, na 1.ª série do Diário da República, a Lei n.º 82-D/2014, contendo as alterações e novidades introduzidas nas sete áreas supra referidas.

De seguida enunciaremos as principais alterações operadas pela Reforma da Fiscalidade Verde, sobre as quais refletiremos adiante.

No sector da energia e emissões houve três alterações fundamentais. Foi aditado o art. 92.ºA ao CIEC, que cria uma taxa adicional sobre as emissões de CO<sub>2</sub>, que estende a tributação do carbono ao setor não CELE<sup>105</sup>.

Em sede de IRC, as provisões destinadas a fazer face a encargos com reparações de danos ambientais em locais afetos à exploração podem agora ser fiscalmente deduzidas por todos os sectores de atividade e não apenas pelas indústrias extrativas e de tratamento e eliminação de resíduos.

Ainda em sede de IRC, foi alterado o código 2250 da tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro que regula o regime das depreciações e

---

<sup>104</sup> Despacho n.º 1962/2014, de 7 de fevereiro de 2014.

<sup>105</sup> O CELE foi criado pela Diretiva 2003/87/CE, de 13 de outubro (transposta para o nosso ordenamento jurídico pelo D.L. n.º 233/2004, de 14 de dezembro, alterado pelo D.L. n.º 154/2009, 6 de julho). O CELE foi primeiro instrumento de mercado intracomunitário para regulação das emissões de Gases com Efeito de Estufa e consiste na transação de licenças de emissão entre os agentes económicos dos vários países. Tais licenças são uma espécie de “créditos” de poluição que permitem ao seu titular emitir 1 tonelada de CO<sub>2</sub>. Fazem parte do CELE os setores referidos na Diretiva (e no DL que a transpôs). Assim, quando nos referimos ao setor não CELE estamos a falar dos setores não abrangidos por este regime comunitário.



amortizações em sede de IRC, passando a prever-se expressamente uma taxa de depreciação máxima de 8% para os equipamentos de energia eólica.

No sector dos transportes, a Lei n.º82-D/2014, de 31 de dezembro incentiva à mobilidade elétrica através da redução das taxas de tributação autónoma em sede de IRS<sup>106</sup> e de IRC<sup>107</sup>, no caso de utilização de viaturas ligeiras de passageiros híbridas ou mistas *plug-in* ou viaturas ligeiras ou mistas de passageiros movidas a GPL ou GNV.

No mesmo sentido, foi alterada a Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, tendo-se aumentado o limite a partir dos quais não são aceites como gasto fiscal as depreciações praticadas relativamente às viaturas movidas exclusivamente por energia elétrica.

As taxas normais de ISV também foram objeto de alteração, tendo sido aumentadas, tanto na componente cilindrada, como na componente ambiental, e a taxa intermédia varia em função do tipo de veículo<sup>108</sup>.

Para além disso foi aditado o art. 53.º-A ao D.L. n.º 39/2010, de 26 de abril, segundo o qual fica isenta de qualquer taxa, a conversão de veículos com motor de combustão interna em veículos elétricos.

Existe, agora, a possibilidade de dedução do IVA relativo à aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo ambientalmente sustentáveis<sup>109</sup>.

Destaca-se ainda a criação de um benefício fiscal de incentivo à utilização de sistemas de *bike-sharing* e *car-sharing* nas empresas<sup>110</sup> e à aquisição de frotas de bicicletas<sup>111</sup> através da majoração dos custos com os serviços e bens associados.

Foi criado um regime excecional de incentivo ao abate de automóveis ligeiros em fim de vida, que se traduz na redução do ISV ou na atribuição de um subsídio<sup>112</sup> com a aquisição de veículos novos de natureza elétrica ou híbridos *plug-in*.

No sector do urbanismo e planeamento as principais alterações ocorreram em sede de IMI, tendo-se beneficiado os prédios com maior eficiência energética, que hajam sido objeto de reabilitação urbanística, e os prédios afetos à produção de energias renováveis. Do mesmo

<sup>106</sup> Cfr. art. 73.º n.ºs 10 e 11 do CIRS.

<sup>107</sup> Cfr. art. 88.º, n.ºs 17 e 18 do CIRC.

<sup>108</sup> Cfr. arts. 7.º e 8.º do CISV.

<sup>109</sup> Cfr. art. 21.º CIVA.

<sup>110</sup> Cfr. art. 59.º-B do EBF.

<sup>111</sup> Cfr. art 59.º-C do EBF.

<sup>112</sup> O montante varia consoante o tipo de veículo que se introduz no consumo. Cfr. Art. 25.º da Lei n.º82-D/2014, de 31 de dezembro.

modo, no setor florestal também estão previstas reduções da taxa de IMI para os prédios rústicos integrados em áreas classificadas ou protegidas, que proporcionem serviços de ecossistema.

No sector dos resíduos, e como forma de proteger a biodiversidade, a principal alteração da reforma foi a criação de uma contribuição sobre os sacos de plástico leves. Esta taxa foi fixada no valor de € 0,08 e incide sobre os sacos adquiridos pelos estabelecimentos de comércio a retalho, sendo o encargo repercutido para o consumidor final.

Conforme se pode constatar, e não fica por aqui, a Reforma da Fiscalidade Verde teve um campo de atuação muito abrangente. Da mesma forma, também os objetivos preconizados foram bastante amplos, pois para além da proteção do ambiente, visou-se ainda promover o crescimento económico, o fomento do emprego e a consolidação orçamental, em busca do equilíbrio das finanças públicas<sup>113</sup>. Assim, o mote da reforma foi obter o chamado triplo dividendo – ambiental, económico e orçamental.

## **2 | ALTERAÇÕES NO SETOR DA ENERGIA E DAS EMISSÕES**

### **2.1| O ARTIGO 92.º-A DO CIEC**

Segundo a Agência Portuguesa do Ambiente, o principal causador da emissão de gases com efeitos de estufa em Portugal é o sector dos transportes<sup>114</sup>. Enquanto membro da União Europeia e signatário do Protocolo de Quioto, Portugal assumiu a obrigação de reduzir as emissões de gases com efeito de estufa aos limites impostos. Aliás, os níveis de emissões de CO<sub>2</sub> já são tidos em consideração em sede de ISV e IUC, mas a Reforma veio acrescentar um imposto sobre as emissões de CO<sub>2</sub>, criando uma taxa adicional sobre as mesmas, no setor não CELE<sup>115</sup>.

Assim, de acordo com o novo art. 92.º-A do CIEC, esta taxa adicional é aplicável à gasolina, ao petróleo, ao gasóleo, ao GPL, ao GNV, ao fuelóleo, ao coque e ao carvão, e é indexada ao preço do carbono no âmbito do CELE.

---

<sup>113</sup> Cfr. Despacho n.º 1962/2014, de 7 de fevereiro.

<sup>114</sup> Cfr. Figura 2-12 – GHGs emissions percentage change (1990-2012) by IPCC category (LULUCF excluded), PORTUGUESE NATIONAL INVENTORY REPORT ON GREENHOUSE GASES, 1990 - 2012 - Submitted under the United Nations Framework Convention on Climate Change and the Kyoto Protocol, disponível em <[http://www.apambiente.pt/zdata/DPAAC/INERPA/NIR\\_global\\_20140526.pdf](http://www.apambiente.pt/zdata/DPAAC/INERPA/NIR_global_20140526.pdf)>, consultado em 15-04-2015.

<sup>115</sup> Vide p.31, nota 105.

Não possuímos dados suficientes que nos permitam tomar posição sobre a dimensão da equivalência entre os danos a evitar com esta medida e os objetivos da Reforma. Ainda assim, não temos qualquer dúvida, que uma taxa adicional sobre o carbono é vantajosa na ótica do princípio da equivalência e da correção das externalidades ambientais resultantes do consumo de combustíveis fósseis. Isto porque enquanto no setor CELE são atribuídas licenças de emissão de CO<sub>2</sub> através de leilão, já fora do setor CELE não existe nenhuma imposição de um custo associado às emissões de CO<sub>2</sub>.

Para além disso, permite dar aplicabilidade ao princípio do poluidor-pagador e dar cumprimento às finalidades extrafiscais dos impostos ambientais, na medida em que influencia o comportamento dos contribuintes. Com efeito, a tributação do carbono tem repercussões diretas sobre o preço dos produtos petrolíferos abrangidos, o que afetará a decisão dos consumidores finais levando-os a optar por produtos energéticos mais baratos e, consequentemente, menos lesivos para o ambiente.

## **2.2| O ALARGAMENTO, A TODOS OS SETORES, DAS PROVISÕES FISCAIS PARA REPARAÇÃO DE DANOS AMBIENTAIS**

As provisões podem ser definidas como gastos geradores de uma “reserva oculta”<sup>116</sup>, ou seja, gastos prováveis ainda incertos quanto à sua concretização e/ou montante. A dedução fiscal de provisões permite imputar gastos futuros ao exercício em que são deduzidos, evitando-se assim uma oneração excessiva e desequilibrada do exercício em que se concretizam. As provisões são, pois, meios financeiros retidos pelas empresas para fazer face a gastos futuros e incertos<sup>117</sup>. Assim, a dedução fiscal de provisões comporta a vantagem de as empresas poderem antecipar gastos futuros, prováveis mas ainda incertos, permitindo que sejam considerados para efeitos de determinação da matéria coletável num período em que tais gastos ainda não se verificaram<sup>118</sup>.

---

<sup>116</sup> Ao falarmos em “reserva oculta” queremos significar que o valor do gasto fiscalmente aceite não constitui uma despesa imediata, mas antes fica diluída no património da empresa como forma de acautelar uma despesa futura de substituição.

<sup>117</sup> As provisões são equivalentes de caixa retidos a título temporário pois se não se concretizar a despesa a que se destinavam, transformam-se em rendimentos efetivos, e serão tributadas como rendimentos do exercício em que revertem.

<sup>118</sup> Têm também a vantagem de permitirem adiar a tributação quando o gasto provável que dá origem à constituição da provisão não se vier a verificar.

Desde 2009 que a alínea d) do art. 39.º do CIRC permitia a dedução fiscal de provisões para reparações de danos ambientais pelas empresas dos sectores da indústria extrativa e de tratamento e eliminação de resíduos. Nestes sectores é necessário um apoio ao investimento necessário para neutralizar os danos ambientais decorrentes do exercício da própria atividade. Assim, existiam motivos para distinguir positivamente os sectores da indústria extrativa e de tratamento e eliminação de resíduos.

Porém, o alargamento da alínea d) do art. 39.º do CIRC a todos os sectores enviesa, em nosso entender, o princípio da igualdade fiscal na vertente horizontal, ao estabelecer igual tratamento para situações desiguais. Não podemos também deixar de fazer um reparo ao texto da alínea d), que permite a dedução de provisões destinadas a fazer face aos encargos com reparações ambientais “*sempre que tal seja obrigatório nos termos da legislação aplicável*”. Ora, se tais reparações são obrigatórias, permitir a dedução de provisões para esse objetivo não contrariará o princípio do poluidor-pagador, consagrado na alínea d) do art. 3.º da LBA? Cremos que sim pois são as empresas que, no exercício da sua atividade, conduzem à necessidade de reparar o dano ambiental e, ao permitir que deduzam provisões destinadas a esse fim, está a atribuir-se um benefício à entidade poluidora, contrariando a lógica do princípio do poluidor-pagador.

Em suma, embora aparentemente a nova redação da alínea d) do art. 39.º do CIRC pareça benéfica por respeitar o princípio da igualdade, a verdade é que, beneficiar o poluidor “ocasional”<sup>119</sup> (não aquele que, objetivamente, sempre o será no exercício da sua própria atividade) será contraproducente na prossecução dos próprios objetivos preconizados pela Reforma da Fiscalidade Verde. Note-se que estamos perante uma situação, entre tantas outras, em que é necessária uma maior e melhor articulação entre a legislação. Isto porque do ponto de vista do IRC esta medida é de louvar, mas no quadro da Reforma da Fiscalidade Verde, não se favoreceu o seu propósito.

---

<sup>119</sup> Chamamos-lhe poluidor ocasional porque os danos ambientais que produz não são necessariamente uma consequência da sua atividade. São as já referidas externalidades, que necessitam de ser corrigidas e tal não se concretiza através da atribuição de “benefícios” ao seu agente causador.

## **2.3| AS DEPRECIACÕES DOS EQUIPAMENTOS DE ENERGIA SOLAR E EÓLICA**

A alteração do código 2250 da tabela II anexa ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro teve como objetivo adequar as taxas de depreciação anuais dos equipamentos de energia eólica e solar ao seu efetivo período de vida útil.

No que respeita à energia solar, o período de vida útil mínima em termos fiscais era de 4 anos, permitindo-se uma depreciação de 25%/ano. No entanto, estes valores estavam muito distantes da realidade uma vez que o tempo de vida útil dos equipamentos de energia fotovoltaica é de cerca de 25 anos.

Já os equipamentos de energia eólica não tinham previsão expressa, porém, como a energia eólica tem assumido grande importância no nosso país<sup>120</sup>, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde entendeu que deviam ser fixadas taxas específicas para os equipamentos utilizados na produção da mesma.

Tendo em conta que o período de vida útil dos equipamentos eólicos e fotovoltaicos ronda os 25 anos, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde propôs que o período de depreciação dos mesmos fosse fixado entre 12,5 anos e 25 anos. Assim, a taxa de depreciação anual máxima é de 8%, o que se traduz no aumento do período de vida útil mínima para efeitos fiscais dos equipamentos solares.

Parece-nos que esta medida terá pouco impacto ao nível da receita arrecadada, mas a redução da taxa de depreciação para 8%, afigura-se-nos adequada, tendo em conta o período de vida médio dos equipamentos<sup>121</sup>. Isto porque uma depreciação de um equipamento não deve constituir um benefício fiscal exagerado, mas antes um meio de garantia para a renovação dos equipamentos<sup>122</sup>.

## **3| ALTERAÇÕES NO SETOR DOS TRANSPORTES**

### **3.1| INCENTIVOS À MOBILIDADE SUSTENTÁVEL**

No setor dos transportes, a Reforma da Fiscalidade Verde trouxe diversas novidades.

---

<sup>120</sup> Em 2013, Portugal era o segundo país no mundo com os maiores níveis de produção de energia eólica. Cfr. <[http://www.earth-policy.org/data\\_highlights/2014/highlights46](http://www.earth-policy.org/data_highlights/2014/highlights46)>, consultado em 20-04-2015.

<sup>121</sup> Ainda que à primeira vista, esta medida possa parecer um contraincentivo, a verdade é que constitui um travão anti abuso e uma medida de consistência fiscal.

<sup>122</sup> Daí que se fale das taxas de depreciação em ligação com o período de vida útil dos equipamentos.

Como forma de reduzir a emissão de CO<sub>2</sub> e, conseqüentemente, a poluição atmosférica, a reforma visou incentivar a utilização de veículos mais sustentáveis do ponto de vista ambiental. O critério adotado para as diversas medidas foi o da hierarquização do nível de poluição dos combustíveis existentes. Os combustíveis fósseis comuns, designadamente, a gasolina e o gasóleo estão no topo da hierarquia no que respeita à poluição, seguem-se os combustíveis fósseis “limpos” como o GPL e o GNV e, como menos poluentes, surgem as viaturas elétricas.

Assim, a Reforma veio reduzir as taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos com veículos movidos a GPL ou GNV e com veículos híbridos *plug-in*.

Em sede de IRS, as despesas efetuadas no exercício de atividades empresariais e profissionais pelos sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, estão sujeitas à taxa autónoma normal de 10% para motos, motociclos e viaturas ligeiras com preço de aquisição inferior a € 20.000; e de 20% para os veículos ligeiros cujo valor exceda os € 20.000. Já quando as viaturas sejam movidas a GPL ou GNV as taxas são reduzidas para 7,5% e 15% respetivamente. Por sua vez, no caso das viaturas híbridas *plug-in* a redução é de 50%, passando as taxas de tributação autónoma a ser 5% e 10% respetivamente<sup>123</sup>.

Em sede de IRC os encargos com viaturas são tributados à taxa autónoma de 10%, quando o custo de aquisição seja inferior a € 25.000; de 27,5 % quando o custo de aquisição se compreenda entre € 25.000 e € 35.000; e de 35 % quando o custo de aquisição seja superior a € 35.000. A Reforma reduziu essas taxas para 7,5%, 15% e 27,5% respetivamente, quando estejam em causa viaturas movidas a GPL ou GNV. Já no caso das viaturas híbridas *plug-in* as taxas de tributação autónoma passam a ser de 5%, 10% e 17,5%, respetivamente<sup>124</sup>.

No nosso entendimento, a redução das taxas de tributação autónoma faz sentido<sup>125</sup>, porque de acordo com o princípio da igualdade fiscal, situações diferentes devem ter um tratamento fiscal adequado a essas diferenças. Assim, se as viaturas movidas a GPL ou a GNV são menos poluentes é natural que não haja uma penalização tão elevada. No mesmo sentido, se as viaturas híbridas *plug-in* têm um impacto ainda menor no ambiente, justifica-se uma maior redução da taxa de tributação autónoma.

---

<sup>123</sup> Cfr. art. 73.º n.ºs 3, 10 e 11 do CIRS.

<sup>124</sup> Cfr. art. 88.º, n.ºs 3, 17 e 18 do CIRC.

<sup>125</sup> Não podemos deixar de introduzir aqui uma reflexão pertinente. A tributação autónoma consiste numa medida anti abuso para determinados gastos, não necessariamente indutores de rendimentos proporcionais ou superiores. Ao reduzir as taxas de tributação autónoma acaba por se subverter, em parte, a sua razão de ser, ainda que a troco de um objetivo que é louvável – a proteção ambiental.

A alteração à Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho<sup>126</sup>, veio aumentar o limite a partir dos quais não são aceites como gasto fiscal as depreciações das viaturas movidas exclusivamente por energia elétrica. Assim, para os veículos exclusivamente elétricos adquiridos a partir de 1 de janeiro de 2015 são aceites como gastos as depreciações até € 62.500, em vez dos € 50.000 aceites para as viaturas adquiridas até dezembro de 2014.

Até aqui para as viaturas que não fossem elétricas só podiam ser aceites como gastos as depreciações até €25.000. Porém, a Reforma veio introduzir novamente uma medida de diferenciação entre as viaturas movidas a gasolina ou gasóleo, as movidas a GPL ou GNV e as viaturas híbridas *plug-in*. Como já referimos, entre estas, as viaturas híbridas *plug-in* são as menos prejudiciais ao meio ambiente por isso passaram a ser aceites como gastos as depreciações até ao montante de € 50.000. Na mesma lógica da hierarquia de poluição, para os veículos movidos a GPL ou GNV o limite máximo foi estabelecido em € 37.500 e, aos restantes veículos, por serem mais poluidores manteve-se o limite máximo de €25.000.

Esta medida também teve o mérito de, em obediência ao princípio da igualdade fiscal, tributar de forma diferente situações de facto diferentes, estabelecendo limites diferentes a veículos cujo impacto ambiental também é distinto.

Outra alteração no sector automóvel foi a alteração das taxas de ISV. Com efeito, as taxas normais de ISV dos veículos automóveis<sup>127</sup>, motociclos, triciclos e quadriciclos<sup>128</sup> foram aumentadas. Note-se que as taxas de ISV já eram progressivas, variando em função do escalão de cilindrada do veículo ou do nível de emissões de CO<sub>2</sub>, pelo que os veículos mais poluentes em virtude da maior cilindrada ou cuja emissão de CO<sub>2</sub> fosse mais elevada, já estavam sujeitos ao pagamento de um imposto mais elevado. A Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde justificou a proposta de aumento das taxas com a necessidade de atualização dos valores previstos uma vez que, devido à evolução tecnológica, o nível de emissão de CO<sub>2</sub> dos veículos tem vindo a diminuir e, consequentemente, 92,4% dos veículos a gasolina e 72% dos veículos a gasóleo já se situavam nos dois primeiros escalões de tributação. Ora, parece-nos que esta alteração não terá um impacto significativo na proteção ambiental. É que, não obstante estes tributos serem suscetíveis de influenciar as decisões de consumo, a verdade é que a aquisição de veículos abrangidos pelos últimos escalões mais

---

<sup>126</sup> A Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho regulamenta a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, segundo o qual “Não são aceites como gastos fiscais: e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças”.

<sup>127</sup> Cfr. Tabelas A e B do art. 7.º do CISOV.

<sup>128</sup> Cfr. Tabela C do art. 10.º do CISOV.

elevados já era bastante reduzida, pelo que cremos que o impacto desta medida na proteção do ambiente também será reduzido.

No que respeita à taxa intermédia de ISV, deixa de ser de 50% da taxa normal e passa a variar em função do tipo de veículo. Assim, visando mais uma vez beneficiar os veículos menos poluentes estabeleceram-se taxas intermédias diferenciadas em função do impacto dos veículos no meio ambiente.<sup>129</sup> Esta alteração também se revelou benéfica do prisma da igualdade uma vez que não fazia sentido sujeitar à mesma taxa veículos cujo impacto no meio ambiente é diferente.

Tendo em vista incentivar a utilização de veículos elétricos, o art. 21.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro aditou o art. 53.-A ao D.L. n.º 39/2010, de 26 de abril<sup>130</sup>, que estipula que “*A conversão de veículos com motor de combustão interna em veículos elétricos está isenta do pagamento de qualquer taxa*”. Ora, se o propósito do D.L. n.º 39/2010 é, conforme consta do preâmbulo, “*introduzir e massificar a utilização do veículo elétrico a nível nacional*”, estabelecer uma taxa para a conversão dos veículos poderá ser contraproducente. O referido D.L. já estabelecia a isenção durante a execução da rede piloto da mobilidade elétrica, passando a partir daí a ser cobrada uma taxa. No entanto essa taxa nunca veio a ser fixada pelo que esta medida da Reforma não tem qualquer efeito prático pois não altera em nada a situação anterior.

Por fim, em sede de IVA foi introduzida uma alteração muito importante: existe agora a possibilidade de deduzir o IVA relativo à aquisição, fabrico ou importação, locação, utilização, transformação e reparação de viaturas de turismo<sup>131</sup>. Tal dedução será total no caso das viaturas elétricas e híbridas *plug-in*. Já no caso viaturas a GPL e a GNV, permite-se a dedução de 50% do imposto. Parece-nos que esta alteração trará benefícios ambientais, na medida em que incentiva a utilização de veículos estimulando a renovação da frota de veículos das empresas. Mais uma vez, a Comissão teve o cuidado de distinguir viaturas elétricas e as híbridas *plug-in* das viaturas movidas a GPL ou a GNV, ajustando a

---

<sup>129</sup> Cfr. Alíneas a), b), c) e d) do n.º1 do art. 8.º do CISV.

<sup>130</sup> Nos termos do art. 1.º do D.L. n.º 39/2010, de 26 de abril, este D.L. “*regula a organização, o acesso e o exercício das atividades de mobilidade elétrica e procede ao estabelecimento de uma rede piloto de mobilidade elétrica e à regulação de incentivos à utilização de veículos elétricos*”.

<sup>131</sup> Nos termos da alínea a) do n.º1 do art. 21.º do CIVA “*É considerado viatura de turismo qualquer veículo automóvel, com inclusão do reboque, que, pelo seu tipo de construção e equipamento, não seja destinado unicamente ao transporte de mercadorias ou a uma utilização com carácter agrícola, comercial ou industrial ou que, sendo misto ou de transporte de passageiros, não tenha mais de nove lugares, com inclusão do condutor*”.



percentagem de dedução aos prejuízos causados no meio ambiente e, desta forma, dando total cumprimento ao princípio da equivalência.

Resumindo, a redução das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos gastos com veículos movidos a GPL ou GNV e com veículos híbridos *plug-in*, a alteração à Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, a alteração das taxas de ISV e a importante alteração em sede de IVA, foram medidas razoáveis do ponto de vista do princípio da igualdade fiscal. Ao estabelecerem regimes fiscais diferentes para situações práticas distintas têm o mérito de adequarem o sistema fiscal a um dos seus princípios basilares. Contudo, do ponto de vista da proteção ambiental parece-nos que são medidas que terão pouco impacto sobre o comportamento dos contribuintes portugueses, até porque, conforme veremos adiante, temos reservas quanto à longevidade da Reforma.

### **3.1.1| O NOVO INCENTIVO FISCAL AO ABATE DE VEÍCULOS EM FIM DE VIDA**

O incentivo ao abate de veículos em fim de vida traduz-se redução do ISV<sup>132</sup> ou na atribuição de um subsídio<sup>133</sup> com a aquisição de veículos novos de natureza elétrica ou híbridos *plug-in*. Para poderem beneficiar deste regime, os contribuintes têm que reunir os requisitos previstos no n.º3, do art. 25.º da Lei n.º82-D/2014, de 31 de dezembro: ser proprietários de um veículo há mais de seis meses, matriculados há pelo menos 10 anos, livre de ónus e encargos e com condições para circular pelos seus próprios meios ou, pelo menos possuir todos os seus componentes. Reunindo estas condições, o veículo a abater deve ser entregue para destruição nos centros e nas condições legalmente previstas para o efeito.

Este regime não é novidade no nosso ordenamento jurídico. Com efeito, o Decreto-Lei n.º 292-A/2000, de 15 de novembro já havia introduzido um regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida, que vigorou até ao ano de 2010<sup>134</sup>. Como se atingiram resultados bastante proveitosos<sup>135</sup>, a Reforma da Fiscalidade Verde veio agora reintroduzir outra medida de incentivo à renovação automóvel, dado que em 2014, a idade média das viaturas portuguesas era de 12 anos. A idade dos veículos está diretamente relacionada com as

---

<sup>132</sup> Cfr. Alínea b), do n.º1 do art. 25.º da Lei n.º 82-D/2014.

<sup>133</sup> Cfr. Alíneas a) e c), do n.º1 do art. 25.º da Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro.

<sup>134</sup> Contudo, no regime anterior, o incentivo aplicava-se à aquisição de qualquer automóvel novo e não apenas os veículos elétricos e híbridos.

<sup>135</sup> De acordo com dados da VALORCAR, entre 2006 e 2010 foram abatidos 344223 automóveis. Cfr. Gráfico “Nº VFV abatidos a nível nacional”, disponível em: <<http://www.valorcar.pt/indicadores/vfv/anteriores.html>>, consultado em 10-05-2015.

emissões de CO<sub>2</sub> pelo que o objetivo deste regime é reduzir as emissões de gases com efeito de estufa.

Parece-nos, sem dúvida, a melhor medida da Reforma da Fiscalidade Verde para incentivar os contribuintes a utilizarem veículos mais sustentáveis do ponto de vista ambiental<sup>136</sup>. Ainda assim, não podemos deixar de notar que a proposta da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde previa a possibilidade de atribuir € 2.000 em vale para utilizar em transportes públicos coletivos, quando o proprietário do veículo abatido não pretendesse adquirir uma viatura nova. Ora, esta proposta não foi aprovada, o que, a nosso ver, é frustrante pois a utilização de transportes públicos é uma forma eficaz de reduzir a poluição e emissão de CO<sub>2</sub> nos espaços urbanos. Assim, consideramos que a proposta inicial da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde permitiria obter melhores resultados ambientais que a versão final aprovada.

#### **4| ALTERAÇÕES NO SETOR DOS RESÍDUOS E BIODIVERSIDADE: A CRIAÇÃO DE UMA CONTRIBUIÇÃO SOBRE OS SACOS DE PLÁSTICO LEVES<sup>137</sup>**

Em 2013, a Comissão Europeia propôs uma alteração à Diretiva 94/62/CE, de 20 de dezembro<sup>138</sup>, tendo por objetivo reduzir o consumo de sacos de plástico leves<sup>139</sup>. Esta proposta foi motivada pelos resultados de estudos de impacto ambiental destes sacos de plástico sobre o meio ambiente, realizados entre 2010 e 2012. Com efeito, as avaliações de impacto demonstraram que, anualmente, 8 mil milhões de sacos de plástico leves se transformam em lixo na U.E., afetando especialmente o ambiente marinho<sup>140</sup>. Os sacos mais leves são também os mais prejudiciais porque se fragmentam com facilidade, introduzindo-se no ecossistema marinho, nomeadamente quando são ingeridos pelos animais, contaminando o seu organismo e produzindo resultados ainda não conhecidos no quadro da saúde humana.

---

<sup>136</sup> Esta medida tem potencial para estimular a alteração de comportamentos dos portugueses, consciencializando-os para a questão ambiental.

<sup>137</sup> Sacos de plástico leves são sacos com espessura inferior a 50 microns (µm), ou seja 0,05 milímetros.

<sup>138</sup> A Diretiva 94/62/CE do Parlamento Europeu e o Conselho, de 20 de dezembro regula a matéria relativa a embalagens e resíduos de embalagens. De acordo com a mesma, os sacos de plástico são embalagens no entanto, não existe nenhuma legislação específica para os sacos de plástico leves.

<sup>139</sup> A proposta apresentada não impõe a obtenção de uma meta específica, antes permitindo que cada Estado-Membro fixe as suas próprias metas nacionais, bem como as medidas necessárias para as alcançar.

<sup>140</sup> Mesmo os países sem litoral podem contaminar os oceanos pois os sacos de plástico leve voam com facilidade podendo atingir grandes distâncias.

No seguimento desta proposta da Comissão Europeia, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde propôs a criação de uma taxa sobre os sacos de plástico leves, visando reduzir o seu consumo de 500 para 35 sacos *per capita* por ano. A Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro criou uma contribuição no valor de € 0,08 sobre os sacos de plástico leves<sup>141</sup>. No entanto, consideramos que esta medida padece de algumas incongruências.

Desde logo, no que respeita à escolha da base de incidência, esta recaiu, tal como a proposta da Comissão Europeia, sobre sacos de plástico de espessura inferior ou igual a 50 microns. Tal opção foi justificada pelo facto destes sacos serem menos resistentes e, por esse motivo, não serem reutilizados, sendo maioritariamente depositados em aterros. Contudo, segundo dados da PLASTVAL<sup>142</sup>, em Portugal, 48% dos sacos de caixa são reciclados, 16% são incinerados e 36% são depositados em aterro. Assim, 64% dos sacos de plástico utilizados em Portugal são reaproveitados pelo que, ao assumir que a maioria será depositada em aterros, a Reforma da Fiscalidade Verde baseou-se numa premissa errada.

Por outro lado, no Projeto de Reforma, a taxa de 0,15€ sobre os sacos de plástico (*environmental levy*) introduzida na Irlanda em 2002<sup>143</sup>, é referenciada como um exemplo de sucesso. De facto, houve uma redução de 328 para 21 sacos *per capita* por ano. Contudo, segundo um relatório publicado em 2005, não obstante a redução do número de sacos de plástico consumidos, a verdade é que as repercussões ambientais da *environmental levy* foram negativas<sup>144</sup>. Isto porque 80% dos resíduos domésticos eram acondicionados em sacos de compras abrangidos pela *environmental levy*. Ora, a sua taxação levou os irlandeses a comprar sacos de lixo para esse fim. Acontece que, segundo o referido relatório, os sacos de lixo têm peso e espessura superiores, fazendo com que a quantidade de resíduos de plástico aumentasse, em vez de diminuir.

Afigura-se-nos possível que venham a ocorrer os mesmos efeitos em Portugal e, caso assim aconteça, mesmo que se atinga uma redução do consumo, se esta não corresponder a uma verdadeira redução dos prejuízos ambientais, a medida não trará qualquer efeito útil.

---

<sup>141</sup> A contribuição é regulamentada pela Portaria n.º 286-B/2014, de 31 de Dezembro.

<sup>142</sup> Cfr. PLASTVAL, *Reforma da Fiscalidade Verde – comentários à introdução de um imposto sobre os sacos de plástico*, agosto de 2014, p.8.

<sup>143</sup> Cfr. *Statutory Instrument N° 605/ 2001 – Waste Management (Environmental Levy) (Plastic Bag) Regulations*, 2001, disponível em <<http://www.irishstatutebook.ie/2001/en/si/0605.html>>, consultado em 11-05-2015.

<sup>144</sup> Cfr. *Proposed Plastic Bag Levy - Extended Impact Assessment Final Report*, Volume 1: Main Report disponível em <<http://www.gov.scot/Resource/Doc/57346/0016899.pdf>>, consultado em 11-05-2015.

Parece-nos que a introdução da taxa sobre os sacos de plástico leves se traduziu numa réplica do que já foi feito noutros países, não se tendo analisado com rigor as especificidades do nosso país e os próprios ensinamentos da realidade irlandesa. É um frequente descuido da ação investigatória, o esquecimento da observação empírica, e este é um caso flagrante da produção de um normativo construído no plano de uma dogmática que não é totalmente transponível para o nosso ordenamento jurídico.

Assim, parece que esta foi mais uma medida que teve como principal objetivo a obtenção de receita fiscal, quando esse devia ser um aspeto residual da tributação ambiental. Acresce ainda que, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde propôs a afetação de 20% das receitas obtidas com esta contribuição ao Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade e 20% à Agência Portuguesa do Ambiente. Contudo, a redação final ficou aquém do projeto, afetando apenas 13,5% ao Fundo para a Conservação da Natureza e da Biodiversidade e 8,5% à Agência Portuguesa do Ambiente<sup>145</sup>. Não compreendemos o motivo da redução destas percentagens, principalmente porque uma das justificações apontadas para a necessidade da criação da taxa sobre os sacos de plástico foi o impacto negativo dos mesmos sobre a biodiversidade marinha. Assim, em vez da maioria da receita esperada reverter para o Estado, deveria ser canalizada para a promoção da melhoria da qualidade ambiental<sup>146</sup>.

## **5| DO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE AO TRIPLO DIVIDENDO**

Conforme já explanamos, de acordo com o princípio da neutralidade o sistema fiscal deve interferir o menos possível nas decisões dos agentes económicos. No entanto, quando, no Projeto de Reforma se faz referência à neutralidade fiscal, esta é abordada como neutralidade ao nível da receita, o que se concretiza no facto de se visar manter a carga fiscal total inalterada<sup>147</sup>. E, para garantir aquilo a que chamam de neutralidade fiscal invoca-se, no mesmo Projeto, a necessidade de adotar uma estratégia de “reciclagem fiscal”<sup>148</sup>. Acontece que, quando a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde utiliza o conceito de

---

<sup>145</sup> Cfr. Art. 44.º da Lei n.º 82-D, de 31 de dezembro. A Lei prevê ainda a afetação de 2% À AT e 1% ao IGAMAOT.

<sup>146</sup> Aqui está patente o conflito entre a neutralidade fiscal pretendida e a gestão de receitas afetas ao orçamento de Estado.

<sup>147</sup> “Tomando como ponto de partida a carga fiscal em 2014, uma reforma do sistema fiscal em 2015 que respeite a aplicação do princípio da neutralidade fiscal significa que a carga fiscal total em 2015 deve manter o mesmo valor verificado no ano anterior”. Cfr. Projeto de Reforma, p.22

<sup>148</sup> O conceito de reciclagem fiscal é utilizado na Reforma da Fiscalidade Verde para designar o fenómeno da redistribuição da receita adicional obtida com a Reforma, em ordem a diminuir outros impostos.

neutralidade fiscal está, na verdade a falar já da dita “reciclagem fiscal”. Senão vejamos: no Projeto diz-se que a “*neutralidade do sistema fiscal significa que o seu eventual rebalanceamento – isto é, uma alteração da estrutura da receita fiscal – deve manter inalterada a “carga” fiscal global, isto é, o montante total das receitas*”. E o que é este rebalanceamento se não “reciclagem fiscal”? Certo será, pelo menos, que a neutralidade fiscal referida no Projeto não se reconduz ao princípio da neutralidade acima abordado. Assim, por uma questão de coerência e facilidade expositiva, adotaremos também esta terminologia<sup>149</sup>.

Ora, a adoção de uma estratégia de “reciclagem fiscal” é necessária na medida em que a Reforma da Fiscalidade Verde criou novos tributos, aumentou as taxas de tributos existentes e reduziu isenções e benefícios fiscais. Com efeito, se há um aumento da carga fiscal, esta só se poderá manter inalterada através da redistribuição da receita adicional obtida, canalizando-a para a diminuição de outros tributos<sup>150</sup>.

O principal objetivo da Reforma da Fiscalidade Verde é, acima de tudo a proteção ambiental e/ ou a redução dos danos ambientais. Não obstante, os benefícios de uma reforma de cariz ambiental não têm que se limitar exclusivamente ao contexto ambiental, podendo ter efeitos benéficos na eficiência económica. Esta tese não é, de todo, recente. De facto, já em 1991, DAVID PEARCE defendia que desta forma se poderiam obter efeitos benéficos na eficiência económica, falando a este propósito de um duplo dividendo<sup>151</sup>. Os objetivos almejados pela atual Reforma da Fiscalidade Verde são ainda mais amplos, já que se defende a obtenção de um triplo dividendo – ambiental, económico e orçamental.

O primeiro dividendo – ambiental – coincide com o principal objetivo das reformas da fiscalidade verde, ou seja, a proteção do ambiente através da correção das externalidades negativas. O segundo dividendo – económico – prende-se com o fomento do crescimento económico e do emprego. Já o terceiro dividendo – orçamental – traduz-se na busca do equilíbrio das finanças públicas.

---

<sup>149</sup> Embora o conceito de “reciclagem fiscal” não nos pareça o mais adequado teremos que fazer uso do mesmo para que não se confunda o princípio da neutralidade com a neutralidade fiscal referida na Reforma.

<sup>150</sup> Trata-se da deslocação do peso dos impostos sobre atividades benéficas (como é o caso do trabalho) para as atividades que causam malefícios ambientais. A este propósito, alguns autores falam em *tax shift*. Para mais desenvolvimentos vide ALAN THEIN DURNING, YORAM BAUMAN e GUSSET RACHEL, *Tax Shift: How to Help the Economy, Improve the Environment, and Get the Tax Man Off Our Backs*, Northwest Environment Watch, Seattle, Washington, 1998, p.7.

<sup>151</sup> “Governments may then adopt a fiscally neutral stance on the carbon tax, using revenues to finance reductions in incentive-distorting taxes such as income tax, or corporation tax. This double-dividend feature of a pollution tax is of critical importance in the political debate about the means of securing a ‘carbon convention’ in *The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming*, The Economic Journal, 1991, pp.938-948, p.940, disponível em <[http://www.jstor.org/stable/2233865?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/2233865?seq=1#page_scan_tab_contents)>, consultado em 3-06-2015.

Foram estes os três pilares que nortearam todo o processo de Reforma da Fiscalidade Verde em Portugal pelo que, agora que a Reforma foi aprovada, cumpre apreciar como se concretizou, e se pretende concretizar no futuro, este triplo dividendo.

O primeiro dividendo – ambiental – visa, então, a proteção do ambiente através da correção das externalidades negativas<sup>152</sup>. Ora, tendo em consideração as medidas da Reforma da Fiscalidade Verde que analisámos, podemos constatar que ainda existe um longo caminho a percorrer para que se consiga uma concretização plena do primeiro dividendo.

Desde logo, o alargamento da possibilidade de dedução fiscal de provisões para reparações de danos ambientais a todos os setores de atividade, constitui, a nosso ver, uma extensão negativa da Reforma. Para além de se violar o princípio da igualdade, esta medida ainda beneficia o poluidor, logo poderá subverter a obtenção deste primeiro dividendo.

Outra situação flagrante é a da tributação dos sacos de plástico. Porquê tributar os sacos e não outras embalagens de plástico? E porque não se abrangeram todos os sacos? É certo que o número de sacos de plástico utilizados anualmente em Portugal é elevado<sup>153</sup>, mas a maioria deles são reutilizados, sendo que só uma minoria se transforma em lixo. Por todos estes motivos, esta medida parece ser uma mera importação do que já foi implementado noutros ordenamentos jurídicos, sem a precedente análise cuidada das necessidades do nosso país.

No que toca às alterações introduzidas pela Reforma no setor dos transportes (o novo regime de incentivo ao abate, a redução das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos com veículos movidos a GPL ou GNV e com veículos híbridos *plug-in*, o aumento do limite a partir dos quais as depreciações relativas a veículos sustentáveis não são aceites como gasto fiscal, a alteração das taxas de ISV e a possibilidade de dedução sede de IVA) foram benéficas porque incentivam à mobilidade sustentável. Ainda assim, muito ficou por fazer neste campo e, por exemplo, no caso do incentivo ao abate de veículos em fim de vida a Reforma ficou aquém do seu projeto, não tendo aprovado os vales para utilizar em transportes públicos coletivos.

Assim, entendemos que as medidas da Reforma da Fiscalidade Verde foram exíguas para concretizar plenamente o dividendo ambiental.

O segundo dividendo – económico – prende-se com a dinamização da economia através do crescimento e da criação de emprego. Já vimos que se a tributação tiver um efeito

---

<sup>152</sup> Sobre a tributação corretiva como forma de correção das externalidades *vide* o que dissemos em I./4.

<sup>153</sup> Acima dos 500 sacos *per capita*, por ano. Cfr. Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde, p.137.

de distorção sobre a economia, tal pode resultar num impacto negativo sobre o PIB e consequentemente agravamento da taxa de desemprego. Contudo, muito pouco foi feito no sentido de evitar estes efeitos negativos. No Projeto de Reforma, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde defendeu a redução dos impostos com efeitos negativos sobre esta variável, nomeadamente o IRS e a TSU a cargo dos empregadores<sup>154</sup>. Ora, uma redução do IRS permite aumentar o rendimento líquido disponível, e, possível mas não garantidamente, o consumo. Mas de que forma se consegue criar emprego<sup>155</sup>? Por outro lado, com a diminuição da TSU a cargo dos empregadores poderá haver um potencial aumento da contratação, mas fica claro que tal também dependerá da percentagem de redução da taxa. E no Projeto de Reforma propôs-se a redução da TSU de 23,75% para 23,65% pelo que nos parece que uma redução tão ténue dificilmente teria efeitos positivos sobre a variável emprego.

Com o terceiro dividendo – orçamental –, pretende-se “*melhorar a situação das finanças públicas, promovendo a consolidação orçamental*”<sup>156/157</sup>. Assim, a estratégia de “reciclagem fiscal” adotada deve permitir reduzir outros impostos sem que tal conduza à perda de receitas e, consequentemente, criação de défice orçamental.

Antes de avançarmos, importa esclarecer que a “reciclagem fiscal” pode ser simples, quando o aumento da receita de um imposto é utilizado para reduzir exatamente o mesmo montante de um outro imposto; ou composta, quando se opta pela diminuição simultânea de vários impostos, sendo que a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde defendeu uma estratégia de “reciclagem fiscal” composta. Para fundamentar esta opção, foi apresentado um estudo comparativo da aplicação de estratégias de reciclagem simples e compostas, avaliando o seu impacto em 2030<sup>158</sup>. Assim, tomando como ponto de partida várias estratégias de

<sup>154</sup> No Projeto de Reforma, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde propôs a afetação de 25% da receita adicional à redução da TSU a cargo dos empregadores e 25% à redução do IRS.

<sup>155</sup> Até porque mesmo que se verifique um aumento do consumo, esse poderá provir de importações e não da procura interna.

<sup>156</sup> Cfr. Projeto de Reforma, p.29

<sup>157</sup> A este respeito importa referir que, desde 2012, na sequência da adesão ao Tratado Sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária (informalmente conhecido por “Pacto Orçamental”), Portugal, está obrigado a não ultrapassar um défice estrutural de 0,5 % e a ter uma dívida pública sempre abaixo dos 60 % do PIB. Este Tratado foi assinado a 2 de março de 2012, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 2013. O seu objetivo é reforçar a disciplina orçamental dos Estados aderentes.

<sup>158</sup> “*Para efeitos de avaliação do impacto da reforma da fiscalidade verde, a Comissão optou por assumir uma receita fiscal adicional líquida de 150 milhões de euros em 2015, uma evolução linear do preço do carbono entre 5 euros por tonelada em 2015 e 35 euros por tonelada em 2030 (estabilizando a partir dessa data), assim como um crescimento das restantes receitas alinhado com o crescimento do PIB. É possível, nestas condições, analisar o impacto da reforma da fiscalidade verde sobre a economia nacional num cenário de neutralidade fiscal*”. Cfr. Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde, p.36.

“reciclagem fiscal” foi analisado o seu impacto em quatro variáveis: emissões de CO<sub>2</sub>, emprego, PIB e rácio dívida pública/PIB<sup>159</sup>.

Dessa avaliação de impacto, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde concluiu que nenhuma estratégia de reciclagem fiscal simples traz benefícios nas quatro variáveis referidas<sup>160</sup>. Concluiu também que as estratégias de “reciclagem fiscal” combinadas já permitem obter o preconizado triplo dividendo. Nestes termos, a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde propôs a adoção de uma estratégia combinada que afetasse 25% da receita adicional à redução da TSU a cargo dos empregadores, 25% à redução do IRS e 50% para créditos fiscais ao investimento pois tal estratégia permitiria reduzir as emissões de CO<sub>2</sub> em 9,8%, aumentar o PIB em 0,25% e reduzir o rácio dívida pública/PIB em 0,85%<sup>161/162</sup>.

Da proposta da Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde à opção aprovada vai elevada distancia. É que a opção por uma das estratégias de reciclagem é tão-somente uma decisão política e o atual Governo considerou como mais adequada, para 2015, a estratégia de reciclagem simples, totalmente direcionada para a descida do IRS, tendo planeado, futuramente, de acordo com a evolução da receita alcançada, reduzir outros impostos ou aumentar os benefícios fiscais. Pensamos que esta solução acaba por contrariar os estudos de impacto ambiental realizados, bem como o próprio desígnio de a Reforma da Fiscalidade Verde alcançar o triplo dividendo.

## 5.1 | O TRIPLO DIVIDENDO NA FISCALIDADE VERDE EM CURSO

No artigo 50.º da Lei n.º82-D/2014, de 31 de dezembro, que tem como epígrafe a *“evolução da reforma da fiscalidade verde”*, estipula-se o seguinte: *“tendo em conta a evolução da receita alcançada pela aplicação da presente lei, a sua afetação deve permitir reduzir outros impostos (...)”*. Desta forma consagrou-se, em intenção, a “reciclagem fiscal” composta para o futuro, condicionada à evolução da receita. Contudo, nada se especificou quanto ao teor da estratégia a adotar, ou seja, se esta deve ser simples ou composta, ou que impostos devem ser reduzidos. Com efeito, continua o mesmo artigo: *“(…) nomeadamente os que incidem sobre o rendimento de pessoas singulares e de pessoas coletivas ou aumentar os*

---

<sup>159</sup> E nestas variáveis está patente o triplo dividendo que se pretende obter.

<sup>160</sup> Cfr. Projeto de Reforma da Fiscalidade Verde, p.37.

<sup>161</sup> Cfr. Tabela 6 – *Impacto da reforma da fiscalidade verde considerando diferentes estratégias compostas de reciclagem* (variação percentual face ao cenário de referência), *Ibidem*, p.39.

<sup>162</sup> Tudo cálculos feitos em bases prospetivas, o que em economia é grandemente falível.



*benefícios fiscais em projetos de eficiência energética, de acordo com o princípio da neutralidade fiscal*”. O elenco do artigo 50.º da Lei é exemplificativo, deixando-se margem de liberdade para a reciclagem abranger outras áreas que não as expressamente mencionadas no mesmo.

Como vimos, e na sequência da margem da liberdade dada pela Lei, o Governo optou por uma estratégia de “reciclagem fiscal” simples. E ainda que tenha previsto vir a aplicar uma estratégia de “reciclagem fiscal” composta, tal ficará dependente da receita adicional alcançada, o que por sua vez dependerá do resultado da execução orçamental de 2015 e dos anos seguintes. Acresce que, tal intenção de reduzir outros impostos para além do IRS, foi uma mera declaração política, não existindo nenhuma obrigação legal de o fazer. Ora, neste contexto não podemos deixar de invocar o princípio fundamental da segurança jurídica.

Como referimos *supra*<sup>163</sup>, o princípio da segurança jurídica, embora não tenha previsão constitucional expressa, decorre do princípio do Estado de direito democrático, consagrado no art. 2.º da CRP<sup>164</sup>. Por sua vez, da segurança jurídica extrai-se a ideia de proteção da confiança dos cidadãos na ordem jurídica e na atuação do Estado<sup>165</sup>. No fundo, o que está em causa é a exigência de um mínimo de certeza e segurança nos direitos dos cidadãos e das expectativas juridicamente criadas, pressupostos esses que a Reforma não cumpre.

Imaginemos então que a receita adicional obtida em 2015 não permite que se prossiga com uma futura estratégia de “reciclagem fiscal” composta, tal como a proposta pela Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde. Sem a adoção de tal estratégia não se obterão efeitos positivos sobre o PIB e de consolidação orçamental, única garantia de redução da dívida pública, e, conseqüentemente não se alcançará o terceiro dividendo – orçamental. Deste modo, existe a possibilidade, não remota, de não se cumprirem os objetivos assumidos

---

<sup>163</sup> Cfr. *supra* II/2.1.

<sup>164</sup> Relativamente ao princípio do Estado de direito democrático J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA escrevem que “*não está à partida excluída a possibilidade de colher dele normas que não tenham expressão direta em qualquer outro dispositivo constitucional, desde que elas se apresentem como consequência imediata e irrecusável daquilo que constitui o cerne do Estado de direito democrático, a saber, a proteção da contra a prepotência, o arbítrio e a injustiça*”, podendo daqui retirar-se a ideia de segurança jurídica. Cfr. J.J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Op. Cit.*, Anotação ao art.2.º, p.206.

<sup>165</sup> “*A ideia de proteção da confiança não é senão o princípio da segurança jurídica na perspetiva do indivíduo, ou seja, a segurança jurídica dos direitos e demais posições e relações jurídicas dos indivíduos, segundo a qual estes devem poder confiar em que tanto à sua atuação como à atuação das entidades públicas incidente sobre os seus direitos, posições e relações jurídicas, adoptada em conformidade com normas jurídicas vigentes, se liguem a efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mas normas*” Cfr. CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos (...), Op. Cit.*, pp.395-396.

no Tratado Sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária, já transposto para a Lei de Enquadramento Orçamental<sup>166</sup>.

Reforçamos a ideia, exaustivamente trabalhada, de que a avaliação de impacto apresentada no Projeto de Reforma permite concluir que nenhuma estratégia de “reciclagem fiscal” simples permite obter ganhos nas variáveis ambiental, económica e orçamental. Desta forma, não será obtido o almejado triplo dividendo – ambiental, económico e orçamental – pelo menos no quadro da atual Reforma da Fiscalidade Verde.

Por todo o exposto, podemos concluir que a Reforma da Fiscalidade Verde não se consubstancia numa verdadeira reforma fiscal. É que o segundo (económico) e o terceiro (orçamental) dividendos dependem necessariamente da “reciclagem” da receita fiscal, o que obviamente pressupõe a existência de receitas. Aproveitando a abordagem de CLÁUDIA DIAS SOARES relativamente ao duplo dividendo, e que consideramos perfeitamente aplicável, ao nosso triplo dividendo, “*só faz sentido aferir a existência de um duplo dividendo caso o tributo ecológico seja suscetível de gerar receitas relevantes*”<sup>167</sup>.

Assim, e baseando-nos apenas nos poucos recursos existentes, arriscamo-nos a dizer que o grande objetivo norteador da Reforma da Fiscalidade Verde – a obtenção do triplo dividendo – não passou de uma estratégia política para tornar esta “reforma” mais apelativa.

Concluimos então a abordagem do tema que nos propusemos a tratar, e que nos levou a uma reflexão sobre o direito ao ambiente, o Direito Fiscal e o futuro da Reforma. Não temos dúvidas de que uma Reforma da Fiscalidade Verde era já necessária (se não mesmo urgente). E uma Reforma desta envergadura implica que: a) os tributos sejam utilizados com a finalidade extrafiscal de proteção do ambiente, promovendo a alteração de comportamentos; b) que tenham sido em consideração os princípios da equivalência, do poluidor pagador e da neutralidade; c) que haja uma “reciclagem fiscal” da receita adicional obtida, para obstar aos efeitos negativos nas variáveis económica e orçamental<sup>168</sup>. E, na nossa perspetiva foi neste

<sup>166</sup> A Lei n.º 41/2014 de 10 de julho procedeu à oitava alteração da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (Lei de Enquadramento Orçamental), sendo que se especificou o limite quantitativo imposto pelo Tratado Sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança na União Económica e Monetária. Assim, na atual redação do n.º3, do art. 12.º-C pode ler-se o seguinte: “*O saldo estrutural, que corresponde ao saldo orçamental das administrações públicas, definido de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, corrigido dos efeitos cíclicos e líquido de medidas extraordinárias e temporárias, não pode ser inferior ao objetivo de médio prazo constante do Programa de Estabilidade e Crescimento, tendo por objetivo alcançar um limite de défice estrutural de 0,5 % do produto interno bruto a preços de mercado*”.

<sup>167</sup> Cfr. CLÁUDIA DIAS SOARES, *O Imposto Ecológico (...)*, Op. Cit., p.534.

<sup>168</sup> No mesmo sentido, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS escreve o seguinte: “*Uma reforma fiscal verde é, mais tarde ou mais cedo, inevitável. Na pureza da sua aceção, uma tal reforma deveria partir dos seguintes pressupostos: a) que o recurso a impostos é o meio mais idóneo para melhorar o ambiente; b) que os impostos*

último ponto que a Reforma da Fiscalidade Verde falhou, acabando não ser uma verdadeira “reforma” e limitando-se a ser mais um contributo na evolução da fiscalidade verde em Portugal.

---

*verdes têm uma forte probabilidade de alterar comportamentos, sendo, no limite, impostos suicidas, que perdem receita à medida que atingem os objetivos; c) que seja observado o princípio do poluidor-pagador, evitando, tanto quanto possível, a repercussão da carga fiscal nos consumidores finais; d) que a receita arrecadada seja reciclada intramuros, isto é, utilizada para a promoção de comportamentos amigos do ambiente e, por extensão, do ordenamento do território. A sua eficácia exige ainda um gradualismo na implantação, de forma a minorar o impacto negativo da subida de impostos indiretos (regressivos) nomeadamente no emprego”, A Revolução Fiscal PSD-CDS: Regressividade e Redistribuição Inversa, in Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v. 34.2, jul./dez. 2014, pp.397-405, p.404, disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/viewFile/1231/1195>>, consultado em 8-06-2015.*

## CONCLUSÃO

Um dos principais desafios ambientais do mundo atual passa pela prossecução do progresso económico em harmonia com o desenvolvimento ambiental sustentável.

Como vimos, neste contexto, a cooperação internacional em matéria ambiental é muito importante. Com efeito a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em 1972, constitui um marco muito importante na cooperação entre Estados tendo em vista atingir aqueles dois objetivos – o desenvolvimento económico aliado à proteção do ambiente. Esta Conferência constituiu o primeiro passo, servindo de impulso aos desenvolvimentos posteriores, nomeadamente a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente e o Desenvolvimento, realizada em 1982 e na qual teve origem a Convenção Quadro das Nações Unidas sobre Alterações Climáticas, ratificada por Portugal em 1993, e o Protocolo de Quioto que entrou em vigor em 2005, tendo sido ratificado por Portugal em 2002. Já a nível europeu, destacam-se os Programas de Ação em matéria de ambiente lançados a partir de 1973.

Internamente, o ambiente é tutelado constitucionalmente enquanto direito fundamental e enquanto tarefa do Estado. E, precisamente por ser uma tarefa fundamental, o Estado português deve prosseguir políticas fiscais que tenham em consideração a sustentabilidade ambiental. Assim, o Direito Fiscal é determinante para a proteção do ambiente, quer no que respeita à prevenção, à redução e à reparação de danos ambientais.

Ora, a convocação do Direito Fiscal ao serviço da proteção ambiental pode assumir diversas modalidades, como a adoção de tributos ambientais, a introdução de elementos ecológicos na estrutura dos tributos existentes e a criação ou abolição de benefícios fiscais. Mas independentemente do instrumento fiscal utilizado, existe sempre um ponto comum: o objetivo é a proteção do meio ambiente. Neste sentido defendemos o conceito de imposto ecológico propugnado por CLÁUDIA DIAS SOARES, segundo o qual, na classificação de um tributo como ambiental releva a sua finalidade e não o seu facto gerador. E a finalidade da tributação ambiental é essencialmente extrafiscal, *in casu*, a proteção ambiental através de incentivos à alteração de comportamentos nocivos ao ambiente, levando os contribuintes a substituí-los por comportamentos mais sustentáveis.

Como referimos, os princípios de direito devem constituir a base justificativa das normas jurídicas e, no contexto do presente trabalho, relevam essencialmente dois princípios de Direito Fiscal: o princípio da equivalência e o princípio da neutralidade. De acordo com o

princípio da equivalência o montante do tributo ambiental deve ser adequado aos custos inerentes ao seu facto gerador. Já segundo o princípio da neutralidade, o sistema fiscal deve interferir o mínimo possível nas decisões dos agentes económicos, o que é particularmente relevante no contexto da tributação ambiental, uma vez que, devido à sua finalidade extrafiscal, visa a conformação do comportamento dos contribuintes, para que estes adotem comportamentos sustentáveis do ponto de vista ecológico. Não podemos esquecer que o princípio da neutralidade não se confunde com o conceito de neutralidade fiscal patente na Reforma da Fiscalidade Verde, pois este último reconduz-se à ideia de “reciclagem fiscal”.

Uma vez tratada a tributação enquanto instrumento de tutela do ambiente, é natural que tenham que ser convocados princípios do ramo do Direito do Ambiente, dos quais destacámos os princípios do desenvolvimento sustentável, da prevenção, da precaução, do poluidor-pagador e da responsabilização e da cooperação internacional.

É esta conexão entre o Direito Fiscal e a proteção do ambiente que nos permite falar em Fiscalidade Verde, cuja reforma encetada em 2014, nos propusemos a analisar neste trabalho.

Ora, como referimos, a Reforma da Fiscalidade Verde foi lançada tendo em vista um campo de atuação muito alargado, pretendendo abranger os setores da água, da biodiversidade, da energia e emissões, das florestas, dos transportes, dos resíduos e urbanismo e do planeamento do território. E através das alterações operadas nessas sete áreas de atuação pretendeu a obtenção do “triplo dividendo”: 1) Proteger o ambiente; 2) Fomentar o crescimento e o emprego; e 3) Contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução de desequilíbrios externos.

Vimos que a concretização do primeiro dividendo (ambiental) está diretamente relacionada com as alterações da Reforma da Fiscalidade Verde. Ora, houve alterações benéficas, designadamente a taxa adicional sobre o carbono, a redução das taxas de tributação autónoma aplicáveis aos encargos com veículos movidos a GPL ou GNV e com veículos híbridos *plug-in*, o aumento do limite a partir dos quais as depreciações relativas a veículos sustentáveis não são aceites como gasto fiscal, a alteração das taxas de ISV e a possibilidade de dedução sede de IVA. Contudo, algumas medidas podiam ter sido melhor concretizadas, nomeadamente, o alargamento da possibilidade de dedução fiscal de provisões para reparações de danos ambientais a todos os setores de atividade, a tributação dos sacos de plástico e o regime de incentivo ao abate de veículos em fim de vida.

Assim, consideramos que ainda existe um longo caminho a percorrer para uma concretização plena do primeiro dividendo (ambiental).

Já os segundo (económico) e terceiro (orçamental) dividendos estão diretamente relacionados com a estratégia de “reciclagem fiscal” adotada, isto é, da afetação do acréscimo da receita obtida à redução de tributos que permitam concretizar estes dois dividendos. Nesta medida, para obter o segundo dividendo (económico), a estratégia de “reciclagem fiscal” deve permitir reduzir impostos que prejudiquem o desenvolvimento económico e o emprego. Já para obter o terceiro dividendo (orçamental) a redução de impostos através da estratégia de “reciclagem fiscal”, deve ocorrer sem que tal conduza à perda de receitas e, consequentemente, à criação de défice orçamental.

Vimos que a Comissão para a Reforma da Fiscalidade Verde, baseando-se em vários estudos de impacto, defendeu a adoção de uma estratégia de “reciclagem fiscal” composta, por permitir alcançar o triplo dividendo pretendido. Todavia, a estratégia de “reciclagem fiscal” adotada é de natureza simples, canalizando toda a receita à redução do IRS, prevendo-se uma estratégia composta se a evolução das receitas o permitir. Desta forma, a “reciclagem fiscal” composta fica dependente do resultado da execução orçamental de 2015 e dos anos seguintes, acabando por se frustrar a obtenção do triplo dividendo e o próprio princípio da segurança jurídica.

Pelo exposto, consideramos que, no quadro atual, quando muito obter-se-á um duplo dividendo.

Em suma, não há dúvidas de que a Reforma da Fiscalidade Verde era necessária, até porque a fiscalidade verde em Portugal se encontrava num estado bastante incipiente.

A Reforma foi apresentada com objetivos muito abrangentes, tendo-se perspectivado uma mudança profunda no paradigma fiscal nacional. Contudo, e recorrendo apenas aos escassos elementos já disponíveis, consideramos que esta Reforma constitui apenas mais um passo na evolução da fiscalidade verde nacional, não se consubstanciando (ainda) nessa mudança de paradigma que se esperava.

## BIBLIOGRAFIA

- ABREU, Lúcia Carvalho, *Fiscalidade e protecção do ambiente*, in *I Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2011.
- ALVAREZ, Luís Ortega (dir.), *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- AMARAL, João Ferreira do, *Política Económica: metodologia, concepções e instrumentos de actuação*, Edições Cosmos, Lisboa, 1996.
- ANTUNES, Colaço, *Direito Público do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2008.
- ARAGÃO, Maria Alexandra de Sousa:
  - *Direito Comunitário do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2002;
  - *O princípio do poluidor pagador: pedra angular da política comunitária*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.
- ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, Almedina, Coimbra, 2006.
- ASCENSÃO, José de Oliveira, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13ª Edição Refundida, Almedina, Coimbra, 2008.
- AZEVEDO, Maria Eduarda, *A Fiscalidade Ambiental*, Lusíada, Política Internacional e Segurança, n.º 4, 2010, pp.99-126, disponível em <[http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/1003/1/LPIS\\_n4\\_4.pdf](http://repositorio.ulusiada.pt/bitstream/11067/1003/1/LPIS_n4_4.pdf)>, consultado em 20-12-2014.
- BARBOSA, António Pinto, *Economia Pública*, McGraw-Hill, 1997.
- CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, 4ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- CANOTILHO, J.J. Gomes:
  - *Direito Constitucional ambiental português: tentativa de compreensão de 30 anos das gerações ambientais no Direito Constitucional português*, Temas de Integração, n.º 21, Almedina, Coimbra, 2006.
  - *O direito ao ambiente como direito subjectivo*, in *Estudos sobre direitos fundamentais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.
  - *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003.
- CANOTILHO, J.J. Gomes (coord.), *Introdução ao Direito do Ambiente*, Universidade Aberta, Lisboa, 1998.

- CONDESSO, Fernando Reis, *Direito do Ambiente*, Almedina, Coimbra, 2001.
- COASE, Ronald:
  - *The Problem of Social Cost*, Journal of Law and Economics, Vol. III, 1960, disponível em <[http://www.jstor.org/stable/724810?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/724810?seq=1#page_scan_tab_contents)>, consultado em 14-03-2015.
  - *The Federal Communications Commission*, Journal of Law and Economics, Vol. II, 1959, disponível em <<http://old.ccer.edu.cn/download/7874-1.pdf>>, consultado em 14-03-2015.
- CRUZ, José Neves, *Economia e Política – Uma Abordagem Dialéctica da Escolha Pública*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
- DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa*, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, pp.429-474, 1997.
- DURNING, Alan Thein; BAUMAN, Yoram & GUSSET, Rachel, *Tax Shift: How to Help the Economy, Improve the Environment, and Get the Tax Man Off Our Backs*, Northwest Environment Watch, Seattle, Washington, 1998.
- GOMES, Carla Amado, *Princípios jurídicos ambientais e protecção da floresta: considerações assumidamente vagas*, Revista do Centro de Estudos de Direito do Ordenamento, do Urbanismo e do Ambiente, nº17, V. IX, 2006, disponível em <<http://hdl.handle.net/10316.2/8687>>, consultado em 20-01-2015.
- JEFFERY, Ramon, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, 6ª Edição, Kluwer Law International, 1968.
- KLUTH, Winfried, *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana*, Revista Española de Derecho Financiero, nº 93, pp.47-62, 1997.
- LOBO, Carlos, *Reflexões sobre a (Necessária) Equivalência Económica das Taxas*, in *Estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Vol. I., Coimbra, pp.409-451., 2006.
- MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo I, 2ª Edição, Introdução Geral, Preâmbulo, Artigos 1º a 79º, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.



- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, Tomo IV, Direitos Fundamentais*, 4ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.
- NABAIS, José Casalta:
  - *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2010.
  - *Tributos com fins ambientais*, Revista das Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, nº4, 2009.
  - *Direito Fiscal e tutela do ambiente em Portugal*, in *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.
  - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998.
- NETO, Luísa, *Direito ao ambiente*, in *Novos direitos – ou novos objectos para o Direito?* Editorial Universidade do Porto, 2010, pp.131-151.
- PEARCE, David, *The role of carbon taxes in adjusting to global warming*, The Economic Journal, vol. 101, 1991, disponível em <[http://www.jstor.org/stable/2233865?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/2233865?seq=1#page_scan_tab_contents)>, consultado em 03-06-2015.
- PEREIRA, Alfredo Marvão & PEREIRA, Rui M., *Environmental Fiscal Reform and Fiscal Consolidation: The Quest for the Third Dividend in Portugal*, Public Finance Review, Working Paper Number 114, 2012, disponível em <[http://economics.wm.edu/wp/cwm\\_wp114rev1.pdf](http://economics.wm.edu/wp/cwm_wp114rev1.pdf)>, consultado em 16-05-2015.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005.
- PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios de Direito Fiscal Internacional: do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, Coimbra, 2010.
- OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *Os Impostos Ambientais – Alguns Aspectos da sua Temática*, Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 19/20, 2004.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.
- SAMUELSON, Paul A & NORDHAUS, William D., *Economia*, 18ª Edição, Editora McGraw-Hill, 2005.
- SANCHES, Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

- SANTOS, António Carlos dos, *A Revolução Fiscal PSD-CDS: Regressividade e Redistribuição Inversa*, in Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, v. 34.2, jul./dez. 2014, disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/viewFile/1231/1195>>, consultado em 8-06-2015.
- SILVA, Vasco Pereira da, *Verde Cor de Direito: Lições de Direito do ambiente*, Almedina, Coimbra, 2002.
- SOARES, Cláudia Dias:
  - *O Imposto Ecológico - Contributo para o Estudo dos Instrumentos Económicos de Defesa do Ambiente*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.
  - *A inevitabilidade de se avançar para a tributação ambiental... também em Portugal*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 64, nº1/2, 2004.
  - *Environmental Tax : from the theory to the reality*, Sep. de Direito e Justiça, Revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, vol. XVIII, tomo II, 2004.
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015.
- TEIXEIRA, Glória & NOGUEIRA, João Félix, *Breve anotação sobre o conceito de taxa*, in RFDUP, 2005, p.167-171.
- VASQUES, Sérgio:
  - *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011.
  - *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008;
  - *O Adicional para o Fundo Florestal Permanente: Consignação de Receitas e Protecção Ambiental*, Boletim Ciência e Técnica Fiscal, nº 411-412, pp.61-88, 2003;
  - *Globalização e Igualdade Tributária*, Cadernos da Ciência e Técnica Fiscal, nº 188, 2000.
- VASQUES, Sérgio & MARTINS, Guilherme d' Oliveira, *A evolução da tributação ambiental em Portugal*, RFDT, Belo Horizonte, Ano 5, Nº28, pp.252-266, 2007.

**Outros materiais consultados:**

- PRINCÍPIOS ORIENTADORES DA REFORMA DA FISCALIDADE VERDE – RELATÓRIO PRELIMINAR, 30 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.portugal.gov.pt/media/1393816/20140417%20maote%20rel%20reforma%20fiscalidade%20verde.pdf>>.
- ANTEPROJETO DE REFORMA DA FISCALIDADE VERDE, 30 de junho de 2014. Disponível em: <<http://www.portugal.gov.pt/media/1541780/Anteprojecto%20Reforma%20Fiscalidade%20Verde%20Final.pdf>>.
- PROJETO DE REFORMA DA FISCALIDADE VERDE, 15 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.portugal.gov.pt/media/1539636/3%20-%20Projeto%20de%20Reforma.pdf>>.
- APRESENTAÇÃO REFORMA DA FISCALIDADE VERDE/ GREEN TAXATION REFORM – TAXING MORE WHAT WE BURN AND LESS WHAT WE EARN. Disponível em: <[http://www.crescimentoverde.gov.pt/wp-content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde\\_GreenTaxReform\\_emagazine.pdf](http://www.crescimentoverde.gov.pt/wp-content/uploads/2014/10/ReformaFiscalidadeVerde_GreenTaxReform_emagazine.pdf)>.